

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AVRUPA TOPLULUKLARI (EKONOMİ-MALİYE) ANABİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
UYUMLAŞTIRMASI
VE
TÜRKİYE**

Yüksek Lisans Tezi

Ntilek ILIAZ

Ankara – 2006

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AVRUPA TOPLULUKLARI (EKONOMİ-MALİYE) ANABİLİM DALI**

**AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
UYUMLAŞTIRMASI
VE
TÜRKİYE**

Yüksek Lisans Tezi

Ntilek ILIAZ

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ**

Ankara – 2006

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iv
TABLolar.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜKETİM VERGİLERİ VE AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI KAVRAMLARI

A. Vergilendirme.....	6
1. Vergilendirmenin Tarihi Gelişimi.....	6
2. Vergilendirmenin Tanımı ve Amaçları.....	9
B. Tüketim Vergileri.....	14
1. Genel Tüketim Vergileri.....	16
a) Yayılı Muamele Vergisi.....	17
b) Toplu Muamele Vergisi.....	18
c) Katma Değer Vergisi.....	19
2. Özel Tüketim Vergileri	21
a) Özel Tüketim Vergisinin Tanımı.....	21
b) Özel Tüketim Vergisinin Tarihçesi.....	22
c) Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	24
d) Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri.....	26
e) Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri.....	28
f) Özel Tüketim Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yanları.....	32
C. Avrupa Birliği Ortak Vergi Politikası.....	34
1. Vergi Uyumlaştırması Ve Etkileri	37
a) Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Ve Etkileri.....	37
b) Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Gelişimi.....	40
(aa) Dolaysız Vergiler.....	42
(bb) Dolaylı Vergiler.....	44

2. Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırmasının Sorunları ve Zorlukları....	47
---	----

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERĐİ UYUMLAşTIRMA ÇALIşMALARİ

A. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi.....	52
1. Vergiyi Doğuran Olay.....	61
2. Özel Tüketim Vergisine Konu Ürünler.....	62
3. Özel Tüketim Vergisi Oranları.....	63
B. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Gereği	64
C. Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırılmasında Karşılaşılan Güçlükler.....	66
G. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri	67
1. Alkol ve Alkollü Ürünlerden Alınan Özel Tüketim Vergileri	67
2. Tütün ve Tütün Mamulleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri.....	80
3. Akaryakıt Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri.....	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK ÖZEL TÜKETİM VERĐİSİ YAPISI VE AVRUPA BİRLİĞİ ÖZEL TÜKETİM VERĐİSİ İLE UYUMU

A. Türkiye- AB İlişkilerinin Tarihi Perspektifi.....	107
B. Türkiye Vergi Sisteminde ÖTV' nin Tarihsel Gelişimi Ve Dolaylı Vergilere Verilen Önem.....	110
C. Türkiye'de Özel Tüketim Vergisine Geçiş Nedenleri.....	114
D. Türk Özel Tüketim Vergi Sistemi.....	116
1. Türk ÖTV' nin Temel Özellikleri.....	116
2. 4760 Sayılı ÖTV Yasasının Getirdikleri ve Uygulama şekli.....	117
3. Özel Tüketim Vergisinin Konusu	120

4. Vergiyi Doğuran Olay.....	124
5. ÖTV’ nin Mükellefi ve Sorumlusu.....	126
6. ÖTV Matrahı ve Oranları.....	127
7. ÖTV’ nin Alınma Şekli, Vergilendirme Dönemi ve Beyanı.....	130
8. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar, İade Mekanizması ve İndirimi.....	132
E. Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Uygulanan Özel Tüketim Vergilerinin Karşılaştırması.....	136
SONUÇ.....	145
KAYNAKÇA.....	150
EKLER.....	158
ÖZET.....	178
ABSTRACT.....	179

KISALTMALAR

AAET	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	Avrupa Birliği
AB-15	Avrupa Birliği'nin son genişlemeden önceki 15 üyesi
AB-25	Avrupa Birliği'nin mevcut 25 üyesi
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
AP	Avrupa Parlamentosu
AT	Avrupa Toplulukları
ATAD	Avrupa Toplulukları Adalet Divanı
ATS	Avrupa Tek Senedi
ATV	Akaryakıt Tüketim Vergisi
BE	Belçika
CY	Kıbrıs Rum Kesimi
CZ	Çek Cumhuriyeti
DE	Almanya
DK	Danimarka
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
EC	European Community/Communities (<i>Avrupa Topluluğu/Toplulukları</i>)
EE	Estonya
EEC	European Economic Community (<i>Avrupa Ekonomik Topluluğu</i>)
EL	Yunanistan
ES	İspanya
ESK	Ekonomik Sosyal Komite

EU	European Union (<i>Avrupa Birliği</i>)
FI	Finlandiya
FR	Fransa
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (<i>Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması</i>)
GB	Gümrük Birliği
GJ	Gigajul
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
G.T.İ.P	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
HU	Macaristan
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
IE	İrlanda
IMF	International Monetary Fund (<i>Uluslararası Para Fonu</i>)
IT	İtalya
İKV	İktisadi Kalkınma Vakfı
KDV	Katma Değer Vergisi
LPG	Likit Petrol Gazı
LT	Letonya
lt	Litre
LU	Lüksemburg
LV	Litvanya
M.Ö.	Milattan Önce
MT	Malta
NL	Hollanda
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (<i>Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı</i>)

OGT	Ortak Gümrük Tarifesi
OJ	Official Journal (<i>Resmi Gazete</i>)
OTP	Ortak Tarım Politikası
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PL	Polonya
PSF	Perakende Satış Fiyatı
PT	Portekiz
SE	İsveç
SI	Slovenya
SK	Slovakya
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	Türkiye Mali Müşavirleri Odası Birliği
UK	İngiltere
USA	Amerika Birleşik Devletleri
VAT	Value-added Tax (<i>Katma Değer Vergisi</i>)
YTL	Yeni Türk Lirası

TABLÖLAR

Tablo 1:Mamül Bira ve Küçük İşetmeler Tarafından Üretilen Biraya AB Ülkelerinde Uygulanan ÖTV Oranları	70
Tablo 2: Şarap Ürünlerinde Birlik Üyesi Ülkelerde Uygulanan ÖTV Oranları..	72
Tablo 3:AB’de Alkol Ürünlerinde Uygulanan ÖTV Oranları.....	74
Tablo 4:AB Ülkelerinde Diğer Mayalı İçkilerde ÖTV Oranları.....	76
Tablo 5:AB Ülkelerinde Ara Ürün Olarak Kullanılan Akollü Maddelere Uygulanan ÖTV.....	78
Tablo 6:AB Ülkelerinde Sigaralar Üzerinden Alınan ÖTV.....	84
Tablo 7:Puro ve Sigarillolar Üzerindeki ÖTV.....	86
Tablo 8:İnce Kesim, İnce Kıyılmış Tütün Üzerindeki ÖTV.....	88
Tablo 9: Diğer İçimlik Tütünler Üzerinden Alınan ÖTV.....	90
Tablo 10:Normal ve Kurşunsuz Benzine AB Üyesi Ülkelerin Uyguladıkları ÖTV.....	93
Tablo 11:AB’de Gazyağı için Uygulanan ÖTV Oranları.....	95
Tablo 12: LPG Ürünlerine AB’de Uygulanan ÖTV Tutarları.....	97
Tablo 13:Kerosen İçin AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan ÖTV Oranları.....	99
Tablo 14: AB Ülkelerinde Ağır Fueloil İçin Uygulanan ÖTV Oranları.....	101
Tablo 15: Doğal Gaz Ürünlerine AB’de Uygulanan ÖTV Tutarları.....	103
Tablo 16:AB Ülkelerinde Kömür İçin Uygulanan ÖTV Oranları.....	104
Tablo 17:AB Ülkelerinde Elektrik İçin Uygulanan ÖTV Oranları.....	105

EKLER

Tablo 18: Yıllara Göre Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin	
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	158
Tablo 19: AB Ülkelerinde Vergilerin Yüzde Dağılımı	159
Tablo 20: OECD Ülkelerinde Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi	
Gelirleri İçindeki Payı.....	160
Tablo 21: AB’de Özel Tüketim Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı.....	161
Tablo 22: Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin GSYİH içindeki	
Payı.....	162
ÖTV Kanununa Ekli Listeler.....	163

GİRİŞ

Avrupa Topluluğu (AT) kurucu antlaşmalarına bakıldığında, asıl dikkatin gümrük birliği (GB) ve serbest dolaşıma verildiği, vergi konularının ihmal edildiği görülmektedir. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu (AET) kuran 24 Mart 1957 tarihli Roma Antlaşmasında vergiye yönelik hükümler (m.90-93) Topluluğun temel ilkeleri arasında olmayıp “Topluluk Politikası” başlıklı üçüncü kısımda, rekabet kurallarından hemen sonra yer almıştır.

Roma Antlaşmasını değiştirerek Avrupa Ekonomik ve Parasal Birliğe geçişin zeminini hazırlayan 1992 tarihli Maastricht Antlaşması da vergiye ilişkin bu yaklaşımı değiştirmemiştir.

Ancak, AT, sektörlerinin dengeli gelişimini sağlamak için politikalar oluşturmuştur. Bu politikalar; malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımına yönelik olan politikalar, tarım, ulaştırma ve rekabet alanındaki ortak politikalar ve bölgelerin dengeli gelişimini sağlamaya yönelik bölgesel politikalar. Bütün bu politikaların tamamı, vergilendirme ile yakından ilişkilidir. Vergileme, tüm bu politikaların başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve hedefleri gerçekleştirebilmesi için Avrupa Birliği (AB) tarafından önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Roma Antlaşmasında Topluluk vergisinin oluşturulmasında ana kaynağın dolaylı vergiler olacağı ifade edilmiştir. Bunun nedeni, bu vergilerin fiyatları doğrudan etkilemesidir. Dolaylı vergiler arasındaki farklılıklar, ülkeler

arasındaki ticarete rekabeti bozucu etki yaratmaktadırlar. Bu nedenle, dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya öncelik tanınmıştır.

AB'nin oluşturduğu tek pazarla; malların, sermayenin, kişilerin serbest dolaşımı ve serbest rekabeti etkileyen engellerin yok edilmesi hedeflenmiştir. Bu hedefe ulaşabilmek için üye ülkeler, aralarındaki gümrük vergisi ve eş etkili vergileri kaldırmışlardır. Bunun neticesinde, üye devletlerin vergi mevzuatlarında uyuma gitmeleri önem arz etmiştir. Çünkü, vergi mevzuatları arasındaki farklılıklar sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşmasını engellemektedir. Bilindiği üzere, vergi politikaları üye devletlerin elinde kalmıştır. Durum böyle olunca, üye devletler vergi konusunu çok rahat iç politika malzemesi yapabilmektedirler. Vergilerin konuları ve oranları ile oynamak, üye devletler arasında rekabeti bozucu ve ticareti saptırıcı etki yaratabilmektedir.

Malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlayan, para birliğini gerçekleştiren AB'nde, serbest rekabetin sağlanması ve korunması esas konudur. Vergi konusunda yapılan düzenlemeler de buna yöneliktir. Bu nedenle, vergi uyumlaştırmaları, serbest rekabet ortamının oluşturulması ve kaynak dağılımında optimum verimliliğin sağlanması açısından önemlidir.

Ekonomik birlik oluşturmak için yola çıkan, ancak, siyasi birliğe doğru önemli adımlar atan Avrupa ülkeleri, oluşturdukları iç pazar ve GB'nde serbest rekabeti bozucu etkileri bertaraf etmek için, vergi konusunda önemli adımlar atmak zorundadırlar. Tek pazarın iyi işlemesini sağlamak için başarılı bir vergi uyumlaştırması yapılmalıdır. Bunun farkında olan Avrupa Birliği devletleri, katma değer vergisi (KDV) konusunda önemli gelişmeler sağlamışlardır.

Ancak, özel tüketim vergisi (ÖTV) uyumlaşması olmadan, yalnızca KDV uyumlaştırmasına gitmek yeterli olmayacaktır. Rekabet eşitliği açısından, ÖTV alanında da uyumlaşma gerekmektedir.

Bu çalışmanın temel hedefi, en az KDV kadar önemli olan, rekabet eşitliğini bozan ve ticareti olumsuz yönde etkileyerek tek pazarın düzgün işlemesini engelleyen ÖTV alanındaki uyumlaştırma çalışmalarını açıklamak, arkasından da Türkiye'nin AB mevzuatına uyum çalışmaları kapsamında ÖTV alanında yaptığı çalışmaları değerlendirmektir.

Tezde, KDV'nin uyumlaştırılması konusunda büyük başarılar sağlayan AB üyesi devletlerin, mali amacı ön planda olan, konusu ve oranları bakımından farklılıklar gösteren ÖTV konusunda istedikleri hedefe ulaşp, ulaşmadığı irdelenecektir. Daha sonra, bir aday ülke olarak Türkiye'nin, AB ortak ÖTV'ne ne ölçüde uyumlu olduğu araştırılacaktır.

ÖTV uyumlaştırmasının seçilmesinin başlıca nedeni ise, hala üye ülkelerde ÖTV oranlarında ciddi farklılıkların olmasıdır. Akaryakıt ürünleri, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan ÖTV de, aynı KDV gibi serbest rekabeti olumsuz etkilemekte ve ticaret sapmasına neden olabilmektedir. Diğer taraftan, bu ürünlerin kullanımı, insan sağlığını ve çevreyi olumsuz etkilemekte, devletin sağlık harcamaları, dolayısıyla kamu harcamalarını artırmaktadır. Bu nedenle, ÖTV uyumlaştırmasını yapmak KDV uyumlaştırması kadar kolay olmamaktadır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergileme, vergilemenin tarihi gelişimi ve amaçları ele alınmıştır. Daha sonra tüketim

vergileri ve çeşitleri incelenerek ÖTV konusuna geçilmiştir. Bu başlık altında, ÖTV'nin tanımı, yapısı, türleri, ekonomik etkileri ele alınarak ÖTV konusuna ışık tutulmaya çalışılmıştır. Aynı bölümde, AB vergi politikası ele alınmış ve Birliğin vergi uyumlaştırması incelenmiştir. Bu çerçevede, vergi alanındaki uyumlaştırmanın etkileri, vergi uyumlaştırma politikasının gelişimi, dolaysız ve dolaylı vergiler, Avrupa Birliği vergi uyumlaştırmasının sorunları ve zorlukları üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde AB'nde ÖTV ve bu alandaki çalışmalar ele alınmıştır. Bölüm içinde, özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması gereği, bu vergilerin uyumlaştırılmasında karşılaşılan güçlükler, vergiyi doğuran olay, ÖTV'ye konu ürünler ve AB'de uygulanan ÖTV rejimi incelenmiştir.

Üçüncü ve sonuç bölümlerinde, Türk özel tüketim vergisi ele alınarak AB ortak ÖTV'si ile karşılaştırmaları yapılmış ve uyumlu, uyumsuz noktaları tespit edilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜKETİM VERGİLERİ VE AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI KAVRAMLARI

Mal ve hizmetlerin satın alınması esnasında alınan tüketim vergileri ve bu vergilerin önemli bir kolunu oluşturan özel tüketim vergileri ise hem devlete gelir sağlamak hem de tüketici alışkanlıklarını değiştirmek açısından ayrıca önem teşkil etmektedir.

Ekonomik bir birliktelik olan ve nihai amacı siyasi birliği oluşturmak olarak tanımlanan AB için de vergi politikalarının önemi oldukça fazladır. Tek pazarı oluşturma yolunda, pazarın düzgün işlemlerini ve rekabet eşitliğini sağlama açısından vergi politikası ve vergi uyumlaştırmasının önemi artmıştır.

Bu bölümde öncelikle; vergi kavramının tarihi gelişimi ve amaçları, arkasından asıl tez konusu ile ilgili tüketim vergileri ve bu vergilerin önemli bir ayağını oluşturan özel tüketim vergileri tanımlanacaktır. Daha sonra, AB vergi politikası ve vergi uyumlaştırması irdelenecektir.

A. Vergilendirme

1. Vergilendirmenin Tarihi Gelişimi

Günümüzde kamu giderlerinin finansmanında başvuru kaynakların başında gelen vergi, kökenine bakıldığında, bir çeşit gönüllü hediye niteliğindedir. Daha sonraki dönemlerde de bu niteliğini korumakla beraber, giderek geleneksel yükümlülük karakterini taşıyan yardım şeklini almış ve nihayet gerçek bir zorunlu ödeme haline gelmiştir.¹

Verginin ne zaman ve nerede ortaya çıktığı bilinmemekle beraber, ilk çağlarda Mısır, Yunan Krallıkları ve Roma İmparatorluğu'nda çeşitli vergi tiplerinin varlığı bilinmektedir. Bunlar arasında, Roma İmparatorluğu dolaylı ve dolaysız vergileri uygulayan ve vergi sistemi hakkında en çok bilgi edinilen ilk çağ devletidir.²

İlk çağlarda Mısır'da özel mülkiyet olmadığı için ticaret, sanayi ve serbest meslek faaliyetleri gelişmemiş ve ülkenin ekonomisi devlet ekonomisi şeklinde olmuştur. Krala yapılan ödemeler bedensel hizmet şeklinde yer almıştır. Daha sonraları, imparatorluk haline gelmesi ile toprağın doğrudan doğruya işletilmesini kolaylaştırmak için, krala ait toprağın bir kısmı özel kişilere bırakılmış ve kral bunun karşılığında reel vergiler olarak yorumlanan aynı vergiler almaya başlamıştır.³

İlk çağlarda, Eski Yunanistan'da devlet gelirleri bedensel hizmet şeklinde yükümlülükler ve hediyelerden oluşmaktaydı. Düzenli olarak kanuna göre alınan dolaysız bir vergileme hemen hemen hiç yoktu. Bu nedenle kamu

¹ S. Turhan, **Vergi teorisi ve Politikası**, 6. baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.1

² N. Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 8. baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2004, s.145

³ Turhan, op. cit., s.2

ihtiyaçlarını karşılamak için başvurulan en önemli kaynak, doğrudan doğruya yapılan hizmetlerdi. Ancak, kamu hizmetlerinin henüz gelişmemiş olduğu bir öneme rastlayan bu sınırlı gelirler, devlet hizmetlerinin ve devlet giderlerinin artması ile yetersiz kalmıştır. Bunun sonucunda, kendine özgü bir vergi sistemi oluşturmuştur.⁴

Yunan devletinde, bu vergi sistemine göre, vergi ödemek gönüllüdür. Yunan halkı, Allah korkusu, dostlara yardım olsun veya vergi ödemenin büyük bir fazilet olduğunu düşünerek aşırı vergi ödeme eğilimi içinde olmuştur.

Yunan devletinin vergi sisteminin ikinci özelliği dolaylı vergilere dayanmasıdır. Vatandaşların zgrlk duygularını yaralamamak için dolaysız vergiler tercih edilmemiştir. Dolaylı vergiler, ülke içinde alınan tüketim vergileri ile ihracat ve ithalatta alınan gümrük vergilerinden oluşmaktaydı. Pazar ve panayırırlardaki çeşitli mallardan özel tüketim vergisi (ÖTV) alınırken, şehir kapılarında gümrük vergileri alınmaktaydı.⁵

İlk ağlarda, Roma Cumhuriyeti döneminde, *haraç* olarak isimlendirilen vergi, yenilen devletin yenenlere ödediği denek anlamına gelirken⁶ Milattan nce (M) 27 yılında Augustus ile başlayan Roma İmparatorluğu döneminde yapılan mali reformlarla Roma, kendisine bağlı ülkelerin haralarından yaşayan bir yağma devleti olmaktan kurtarılmaya çalışılmıştır. Ancak, yapılan reformların zaman içinde yetersiz kalması ile enflasyonist eğilimler baş göstermeye başlamıştır. İmparator Diokletion döneminde fiyat ve ücretlerin dondurulması ile para değerindeki düşüş durdurulmaya çalışılmış ve eskimiş olan mali sistem yerine odak noktasını servet ve baş vergisi oluşturan yeni bir

⁴ ibid, s. 3-4

⁵ ibid, s.4

⁶ Edizdoğan, op. cit., s.145

vergileme düzeni ortaya çıkmıştır. Aynı dönemde, eskiden varolan muamele ve tüketim vergileri de devam etmiş, Roma vatandaşları da vergi ödemekle yükümlü olmuşlardır.⁷

Ortaçağın başlarında Avrupa’da vergi her yerde zorunlu olmayan bir nitelik göstermekte ve halk kabile reisi, derebeyi veya hükümdara genellikle dini sebeplerle vergiyi hediye olarak vermekteydi. Verilen hediye çeşidi ve miktarı verenin isteğine bağlıydı.⁸

Ortaçağın ikinci yarısına gelindiğinde ise, gelişen para ekonomisi ile paralel olarak mali yükümlülüklerin mal yerine para ile ödenmesi zorunluluğu gelmiş ve imparatorluğa ait mülk gelirlerinin devlet giderlerini karşılayamaması neticesinde vergileme çıkar yol olarak görülmüştür.⁹

Şehirlerin kuvvetlendiği ve mali sistemin vergilemenin modern şekillerine yaklaşmaya başladığı Ortaçağın sonlarında, imparatorluğun gücü azalmış ve imparatorluğa ait bazı gelir kaynakları prenslerin eline geçmiştir. İlk kez 13’üncü yüzyıldan itibaren düzenli olarak vergiler tahsil edilmeye başlanmıştır. Önceleri düzenli gelirler olarak değil, sadece istisnai hallerde alınan vergiler, 15’inci yüzyıldan itibaren sürekli olarak arazi, servet ve bina gibi özel vergi kaynaklarından alınmaya başlanmış dolaysız vergiler şekline dönüşmüştür. 16’ncı yüzyıldan itibaren de bunlara ek olarak bira veya şarap üzerinden alınan tüketim vergileri uygulanmaya başlanmıştır.¹⁰

⁷ Turhan, op. cit., s. 6-7

⁸ Edizdoğan, op. cit., s.145

⁹ Turhan, op. cit., s. 9

¹⁰ ibid, s. 9-10

Yeniçağda, 17 ve 18'inci yüzyıllardan itibaren kanunen zorunlu bir nitelik kazanan¹¹ vergiler, ortaçağda olduğu gibi olağanüstü bir gelir kaynağı olmayıp, kamu maliyesinin temel dayanağı haline gelmiştir.¹²

İslam ülkelerine bakıldığında ise, verginin Avrupa'dan farklı bir evrim geçirmiş olduğu görülmektedir. İslamiyetin hüküm sürdüğü ülkelerde vergi, şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki ana grupta toplanmıştır. Şer'i vergiler, din kurallarına dayanan zekat, aşar, haraç denilen vergilerdi. Örfi vergiler ise, İslamiyet'in yayıldığı ülkelerde daha önce varolan vergilerle sonradan konulan vergilerden meydana gelmiştir.

Osmanlı Devleti'nde örfi vergiler, devletin sürekli veya olağanüstü giderleri için padişahın emriyle konulan vergilerdir. Bu vergiler, Osmanlı vergi sisteminin ağırlık merkezini oluşturmuşlardır. Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise modern vergi sistemi kurulmuştur.¹³

Sonuç olarak, verginin devletler kadar eski bir tarihi olduğunu ve tarih boyunca günün şartlarına uygun olarak, çok farklı hizmet ve ürünler için vergi alınabildiğini söylemek mümkündür.¹⁴

2. Vergilendirmenin Tanımı ve Amaçları

Birinci Dünya Savaşına kadar mali literatürde vergi tanımı, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak için özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarmak suretiyle, devlete gelir sağlayan bir araç, zora

¹¹ Edizdoğan, op. cit., s. 146

¹² Turhan, op. cit., s. 13

¹³ Edizdoğan, op. cit., s. 147-148-149

¹⁴ J. W. Sayre, E. Stull, **Taxation**, First Printing, New York, Franklin Watts, Inc., 1963, s.9-10

dayanan mali bir yükümlülük ve özel veya belirli karşılık esasına dayanmayan bir ödeme şeklinde olmuştur. Birinci Dünya Savaşından sonraki yıllarda ise, verginin mali fonksiyonlarının yanı sıra, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının da olduğu kabul edilmiştir.¹⁵

Başka bir ifade ile, devletin egemenlik gücünün en belirgin yansımalarından biri olan vergi, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla, devlet veya devletin yetki verdiği kamu kuruluşlarının tek taraflı veya karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden topladığı gelirlerdir.¹⁶

En basit hali ile vergilendirme, kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duyulan bir araçtır.¹⁷

Tanımlarda ifade edildiği gibi, verginin asıl amacı mali olmakla beraber ekonomik, sosyal ve ahlaki amaçları da mevcuttur. Hem toplanma hem de harcanma aşamasında ekonomik büyüklükler üzerinde etkili olan vergiler, ekonomi politikalarının vazgeçilmez unsurudur.¹⁸

Devletler maliye politikalarının amaçlarından olan ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirmek için vergi politikası, harcama politikası ve borçlanma politikası adı altında üç araçtan faydalanmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde maliye politikası araçlarından vergileme politikası en yaygın ve etkin olarak kullanılan mali araçtır.¹⁹

Ekonomik kalkınmada vergi politikası oluştururken vergilemenin iki önemli işlevi ön plana çıkmaktadır. Birincisi, yatırımlar için gerekli kaynakları

¹⁵ Turhan, op. cit., s. 21

¹⁶ Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) (a), **Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri**, 2000, www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm <05.12.2005>

¹⁷ V. Tanzi, H. Zee, **Tax Policy for Developing Countries**, İMF, Economic Issue, Washington DC, 2001, s.1

¹⁸ www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm <05.12.2005>

¹⁹ A. Eker, A. Altay, M. Sakal, **Maliye Politikası**, İzmir, Takav Matbaacılık, 1996, s.32

artırabilmek amacıyla, özel tüketime artmasını kontrol altına almak.Bu araç, enflasyonla mücadele etmekte de kullanılmaktadır. İkincisi, kaynakların özel sektörlerden kamu sektörüne transferini sağlamaktır. Vergi gelirlerindeki artış kamu sektörü yatırımlarının gerçekleştirilmesi için gerekli yurtiçi tasarrufların artışına sebep olmaktadır.²⁰

Vergi yolu ile yatırımları teşvik etmek, üretim veya tüketimi teşvik etmek veya kısıtlamak, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufları teşvik etmek, ekonomik istikrarı sağlamak ekonomik yapıyı değiştirmek ve spekülasyonları önlemek mümkündür.²¹

Ekonomik büyüme ve kalkınma hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde devletin temel makroekonomik amaçlarındandır. Ancak, gelişmiş ülkeler için öngörülen kalkınma politikaları ile gelişmekte olan ülkeler için öngörülen kalkınma politikaları, ülkelerin işsizlik oranları, fiyat istikrarı gibi yapısal özelliklerindeki farklılıklar sebebiyle aynı değildir. Gelişmekte olan ülkelerde para piyasaları tam gelişmediğinden ve iç kaynak yetersizliğinden dolayı, kamu kaynaklarının seferberliği için temel araç vergi politikaları olmaktadır. Vergileme hem doğrudan katkıları hem de kontrol ve teşvik açısından yarattığı dolaylı etkiler sebebiyle ekonomik kalkınmanın finansmanının en önemli kaynağıdır.²²

Başka bir ifade ile, gelişmekte olan ülkeler kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkeler gelişmelerinin sürekliliğini devam ettirmek için yatırıma ihtiyaç duyarlar. Vergi politikaları ile devletler yatırım maliyetlerini

²⁰ S. Kazıcı, “Maliye Politikası ve Tüketim”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 117, Mayıs 1991, s. 10-12

²¹ Edizdoğan, op. cit., s. 162

²² E. S. Demircan, “ Vergilendirmenin Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, s.100

ucuzlatabilir, yatırımdan elde edilecek kar olanaklarını artırabilir ve yatırımla üretilecek malları dış rekabete karşı koruyabilirler.

Vergiler doğrudan veya dolaylı olarak üretimi yapılan malın maliyet veya satış fiyatına girerek karı azaltabilir ve malın üretimini etkileyebilir.

Kullanılmayan üretim unsurlarının ağır bir yükümlülüğe tabi olduğu bir vergi politikası üretimi teşvik eder. Aynı zamanda, tüketimin kısıtlanması da, tasarruf ve yatırımların artmasına ve üretimin yükselmesine neden olur.

Sermaye yetersizliğinin var olduğu dönemlerde, yabancı sermayeden faydalanabilmek için vergi politikaları, ihracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermaye girişimini teşvik için kullanılır.²³

Vergi teşviklerine bakıldığında, bunların ekonomiyi canlandırmak ve rekabet avantajı sağlamak için birçok ülke tarafından yoğun olarak kullanıldığı görülmektedir. Ülkeler vergi avantajı sağlayarak yerli ve yabancı yatırımları cazip hale getirirler. Birçok ülkenin vergi rekabeti sayesinde yatırım avantajı elde ettiği ve sermaye çekmeyi başardığı bilinmektedir. Örneğin, İrlanda, düşük oranlı kurumlar vergisi uygulayarak yatırımları kendine çekmeyi başarmıştır.²⁴

Vergi önlemleri ile tasarruf yapılması ve bu tasarrufların istenilen alanlara yatırılmasını sağlamakta mümkündür.

Ekonomide, zaman içinde, çeşitli nedenlerden dolayı oluşan ekonomik istikrarı, ekonomik kalkınmayı ve gelişmeyi bozan enflasyon ve deflasyon gibi durumların önlenmesi için vergi etkin bir araç olarak kullanılabilir.²⁵ Refah dönemlerinde vergi yükünün azaltılması zaten yüksek olan yatırım ve tüketim eğilimini tamamen artırarak enflasyonist ortamın oluşmasına neden olabilir.

²³ Edizdoğan, op. cit., s. 163

²⁴ www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm <05.12.2005>

²⁵ Edizdoğan, op. cit., s. 163

Diğer taraftan, buğran dönemlerinde vergi yüklerinin ağırlaştırılması yatırım ve tüketim harcamaları üzerinde olumsuz bir etkiye neden olabilir ve krizin daha da büyümesine yol açabilir.²⁶

Bazı işletme türlerine vergi avantajlarının sağlanması, bazılarının ise vergi yoluyla cezalandırılması, gelişmesinin önlenmesi istenen sektörlere ağır vergilerin konulması, bazı teşebbüslerin gelişmesini teşvik etmek veya önlemek için vergi avantajlarının getirilmesi veya vergilerin ağırlaştırılması ekonomik yapıyı değiştirmek amacı taşıyan vergi politikası yollarıdır.

Ayrıca, spekülasyonu önlemek için spekülatif kazançların ağır bir şekilde vergilendirilmesi de uygulanan yöntemlerdendir.²⁷

Ekonomik amaçları kadar vergilemenin sosyal amaçları da önemlidir. Vergi konusunun seçilmesinde, matrahının belirlenmesinde ve oranlarının saptanmasında vergilemenin sosyal amacı büyük oranda etkilidir.

Artan oranlı gelir vergileri ve servet vergileri gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları azaltmak, bir başka ifadeyle gelirin yeniden dağılımı amacı gütmektedir.²⁸

Sosyal güvenliğin korunması için, sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, teşebbüslerin yaptığı sosyal yardımların gider kabul edilmesi de vergilemenin diğer önemli sosyal amaçlarındandır.

Ahlaki açıdan vergileme ele alındığında, özellikle alkollü içkiler ve tütün ürünlerine konulan ÖTV bu malların tüketimini azaltarak toplumun ahlak ve sağlık yönünden sağlam bir temele oturtulmasını amaçlamaktadır. Çünkü, bu tür maddelerin aşırı miktarda kullanılması kazalara, ailevi geçimsizliklere ve

²⁶ Turhan, op.cit., s.36

²⁷ Edizdoğan, op. cit., s.164

²⁸ Turhan, op. cit., s. 35

hastalıklara neden olarak verimliliği düşürebilir ve topluma sosyal maliyetler yükleyebilir.²⁹

Sonuç olarak, sadece mali amaca yönelik vergileme yerine artık, modern vergicilikte, sosyal ve ekonomik amaçların da ön planda olduğu görülmektedir.

B. Tüketim Vergileri

Tüketim vergileri gelir ve servetin harcanması dolayısıyla alınan vergiler³⁰ olup üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan dolaylı ve yapıları gereği objektif (gayri şahsi) nitelik taşıyan vergilerdir.³¹ Yükümlülerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim, değişim gibi olaylara dayanarak alındıkları için objektif niteliktedirler.³² Yönetim ve uygulanmasının kolay olması nedeni ile tarih boyunca en eski vergi türleri arasında yer almaktadırlar. Eski Mısır ve Roma'dan günümüze kadar çeşitli ülkelerde uygulanan belli tüketim vergileri, basit yapılarından dolayı, devletin gelir ihtiyacını karşılayan önemli bir araç olmuşlardır.³³

Gelir ve servet vergileri, kişilerin üretim sürecine katkılarının vergilendirilmesi iken tüketim vergileri, üründen alınan payın vergilendirilmesi niteliğini taşıdığından, toplumsal adalete daha uygun olduğu savunulmaktadır.³⁴ En önemli sakıncaları ise, vergi adaletine ters düşer bir şekilde, gelire kıyasla tersine artan oranlı etki yaratmalarıdır. Kişiden değil bir işlem üzerinden

²⁹ Edizdoğan, op. cit., s.164-165

³⁰ H. Çiçek, “Avrupa Birliği’nde Tüketim vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye’ye Olası Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 178

³¹ Edizdoğan, op. cit., s. 303

³² H. Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi**, 11. baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s. 357

³³ Ö. Uluatam (a), **Kamu Maliyesi**, 4.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1991, s.379

³⁴ ibid, s. 380

alınmaktadır. Bu sebeple, bireylerin fiili satın alma güçlerini dikkate almazlar. Paranın marjinal faydası ne olursa olsun, vergi aynı kalmaktadır.³⁵ Bireyin geliri artıkça, tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin oranı küçülmektedir. Bu nedenle, bu vergileri, gelirin büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda olan düşük gelirli olanların yüksek gelirli olanlara kıyasla daha ağır ödedikleri³⁶ ve paranın marjinal faydası ne olursa olsun, vergi aynı kaldığından, özellikle talebi esnek olmayan ihtiyaç maddelerinde verginin adaletsizliğinin daha keskin ortaya çıktığı kabul edilir. Adil ve etkili bir vergi sistemi oluşturmak oldukça güçtür. Özellikle uluslararası ekonomiye entegre olmaya çalışan gelişmekte olan ülkelerde kişilerin büyük çoğunluğunun tarımsal alanlarda çalışmaları ve düzenli bir gelire sahip olmamaları, işlemlerin kayıt dışı kalması, vergi yönetiminde çalışacak eğitimli elemanın azlığı, zengin kesimin vergi reformlarını engelleme gücü gibi faktörler bu durumu daha da zorlaştırmaktadır.³⁷

Gelişmiş olan ülkelerde gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik katkı payları toplam vergi gelirlerinin üçte ikisini oluştururken, gelişmekte olan ülkelerde tüketim vergileri toplam vergilerin üçte ikisini oluşturmaktadır. Bunun nedeni, gelişmekte olan ülkelerde gelirin düşük olması, gelir vergisi matrahlarına ulaşılmasının güçlüğüdür. Bu durum, toplanan vergi miktarına düşüreceklerinden, devletler toplanması kolay olan tüketim vergilerine yönelmektedirler.³⁸

³⁵ S. R. Levis, **Taxation for Development: Principles and Applications**, Oxford University Press, 1984, s. 223-227

³⁶ Edizdoğan, op. cit., s.303

³⁷ Tanzi, Zee, op. cit., s.1-2

³⁸ R. A. Musgrave, P. B. Musgrave (b), **Public Finance in Theory and Practice**, 4.ed., McGraw-Hill Book Company, 1984, s.157

Verginin kapsamı, vergiyi doğuran olayın niteliği, vergiye tabi olan mal ve hizmetlerin maddi nitelikleri veya vergilemenin amacı göz önüne alınarak farklı şekillerde sınıflandırılabilen tüketim vergileri, vergini kapsamı temel alındığında *Genel Tüketim Vergileri* ve *Özel Tüketim Vergileri* diye sınıflandırılır.³⁹ Genel tüketim vergileri, malların üretiminden tüketimine kadar olan aşamalarda ve el değiştirme esnasında alınan vergilerdir. Eğer el değiştirme sırasında vergi her üretim aşamasında satış fiyatı üzerinden alınırsa *yayılı muamele vergileri* adını alırken, üretimin ve dağıtımın sadece bir aşamasında alınırsa *toplu muamele vergisi* adını alır. Her aşamada katma değer üzerinden alınan vergiler ise KDV olarak adlandırılır.⁴⁰

Özel tüketim vergileri ise muamele vergilerinde olduğu gibi, istisnalar ve muafiyetler dışında kalan malların ve hizmetlerin belli bir aşamasından alınmayıp, kanunla belirtilen malların genellikle yurt içi üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir.⁴¹

1. Genel Tüketim Vergileri

Malların üretiminden tüketimine kadar geçirdikleri her aşamada alınan genel tüketim vergileri, Yayılı Muamele Vergisi, Toplu Muamele vergisi ve KDV diye sınıflandırılmaktadır.

³⁹ Edizdoğan, op. cit., s.304

⁴⁰ Musgrave, Musgrave (b), op.cit., s.431-434

⁴¹ Edizdoğan, op. cit., s. 328

a) Yayılı Muamele Vergisi

Üretim ve dağıtımın aşamalarının her birinde satış fiyatı üzerinden alınan vergilere yayılı muamele vergisi denilir. Burada esas olan, malların üretiminden toptancıya, toptancıdan perakendeciye, perakendeciden tüketiciye satılırken satış fiyatı üzerinden vergilendirilmesidir. Verginin konusunun çok geniş olması nedeni ile düşük oranlar üzerinden büyük gelirler elde etmek mümkündür.⁴² Ayrıca, oranların düşük olması vergi kaçırmayı önlediği gibi, vergi üretim ve dağıtım aşamasında alındığı için tüm teşebbüsler üzerinde etkisini gösterir. Başka bir ifade ile, vergi sınırlı bir grup teşebbüs üzerinde baskı yaratmaz.⁴³

Ancak, bu vergilerin önemli sakıncaları da bulunmaktadır. Çünkü, yayılı sistem üretimden tüketime kadar malı geçirdiği işlemler nedeniyle tekrar tekrar vergilendirmektedir. Fazla muameleye tabi olan malın fiyatı, üretimden tüketime kısa yoldan giden bir mala nazaran, daha yüksek olur. Sonuçta, bazen zorunlu sayılacak bir mal lüks mala göre daha ağır bir vergiye maruz kalır.⁴⁴

Her işlemin vergilendirilmesi, alış, imal veya satış açısından bazı vergi aşamalarını atlayabilen veya bünyesinde toplayabilen büyük firmaların küçük ve orta işletmelere kıyasla daha az vergi ödemelerine olanak verdiği için yayılı muamele vergilerinin rekabet eşitliğini bozucu etkisi mevcuttur.⁴⁵

Son olarak, ithalatta uygulanan telafi edici verginin ve ihracatta yapılan vergi iadelerinin miktarı, ihracat ve ithal mallar içindeki yayılı muamele

⁴² ibid, s. 304-305

⁴³ ibid, s. 305

⁴⁴ Turhan, op. cit., s.154

⁴⁵ ibid, s.154

vergilerinin tam olarak bilinmemesi sebebiyle doğru hesaplanamamakta ve ekonomik sapmalara neden olabilmektedir.⁴⁶

b) Toplu Muamele Vergisi

Toplu muamele vergileri, yayılı muamele vergilerinin sakıncalarını gidermek için düşünülmüş, üretim ve dağıtım aşamalarının sadece bir basamağından alınan tek safhalı vergilerdir. Ancak, verginin tek safhada meydana gelmesinden dolayı vergi kapsamı daralmakta ve vergi geliri azalmaktadır. Bunu önlemek için verginin oranı yüksek tutulmaktadır. Bu durum ise vergi kaçırmayı özendirilmektedir.⁴⁷

Toplu muamele vergileri üç gruba ayrılmaktadır. Malın imalat aşamasında vergiye tabi tutulması *İstihsal Vergisi* veya *Üretim Satış Vergisi* (Manufacturers Sales Tax), malın toptan ticaret kesiminden perakende ticaret alanına geçişi sırasında bir defada alınan vergiye *Toptan Ticaret Vergisi* veya *Toptan Satış Vergisi* (Wholesalers Sales Tax), ve malın tüketiciye geçişi sırasında bir defada toplu olarak alınan vergiye ise *Perakende Ticaret Vergisi* veya *Perakende Satış Vergisi* (Retailers Sales Tax) denilir.⁴⁸

Üretim satış vergisinde yükümlü sayısının az olması denetimi kolaylaştırmaktadır. Üreticiler genellikle büyük firmalar ve teşebbüslerdir. Bu nedenle, düzgün muhasebe defter ve kayıtlarının tutulması, bu vergilerden kaçınmayı en aza indirebilmektedir. Ancak, devlet tarafından yüksek oranlarda uygulandığında vergi kaçakçılığı artabilmektedir.

⁴⁶ Edizdoğan, op. cit., s.306

⁴⁷ ibid, s.307

⁴⁸ Turhan, op. cit., s. 155

Üretim satış vergisinde olduğu gibi, az sayıda yükümlüsü olan toptan satış vergisi de uygulaması kolay olan vergilerdendir. Oranı üretim vergisine göre daha düşük belirlenebilmektedir. Ancak, büyük perakende firmaları, doğrudan üreticiden alış yaptıklarında, toptancı karı ortadan kalkmakta ve toptancı ile çalışmak zorunda olan küçük firmalara göre rekabet avantajı sağlayabilmektedir.

Günümüzde en çok rastlanan muamele vergisi perakende satış vergisidir. Yükümlü kitlesinin fazla olması daha düşük oranların uygulanmasına ve devletin gelir elde etmesine olanak vermektedir. En önemli sakıncası ise, yükümlü sayısının çok olmasından dolayı verginin toplanmasının güçlüğü ve bunun neticesinde de idari zorluğun oluşmasıdır. Bu durum ise vergi kaçırmayı kolaylaştırmaktadır.⁴⁹

c) Katma Değer Vergisi

KDV, mal ve hizmetlerin üretim ve tüketimi üzerinden alınan bir gider vergisi türüdür.⁵⁰ Vergiye konu olan ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirdikleri her aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır. Başka bir ifade ile, KDV, ara malları ve hizmetlerin bir önceki üretim aşamasından yapılan alışların vergi matrahından düşmesine olanak veren veya her aşamada katma değeri vergileyen bir muamele vergisidir⁵¹.

⁴⁹ Edizdoğan, op. cit., s.307-310

⁵⁰ A. K. Işık, İ. Organ, E. Karayılmazlar, H. Işık, **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.140

⁵¹ Turhan, op. cit., s.159

KDV uygulamasında, üretici ve satıcılar tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır. Kanuni mükellef adını alan bu kişi veya kuruluşlar, alışlarında ödedikleri vergiyi, satışlarında topladıkları vergilerle telafi etmekte, fazla vergiyi vergi dairesine yatırmaktadırlar.⁵²

KDV'nin ürünlerin safha işlemleri arasında ayırım yapmaması ve geniş alana yayılabilmesi, hizmet ve tarım sektörünün de verginin kapsamına alınabilir olması, verginin ağırlığını ve etkilerini dağıtmaktadır. Ayrıca, KDV uygulamasında, verginin faturalar üzerinde açıkça görünebilmesi vergi yükünü kolayca hesaplama olanağı vermekte ve toptancı, imalatçı yada perakendeci ayırımı yapılmadığı için kaçırılan verginin yarattığı kayıp sadece kaçırılan safhanın katma değeri ile ilgili olmaktadır. Sermaye mallarının vergiden arındırılmış olması firmaların modernleşmesi ve teknik açıdan gelişimine olanak vermektedir.

KDV enflasyonla mücadelede de etkin bir şekilde hükümetler tarafından kullanılmaktadır. Nitekim, KDV fiyatlarda bir artışa neden olduğundan hükümetler talebi kısmak ve enflasyonla savaşabilmek için KDV artışı yöntemini kullanabilmektedirler.⁵³

Yatırım mallarının KDV dışında bırakılması yatırımları teşvik ederek ekonomik gelişmeye olumlu yönde katkı sağlayabilmektedir.

KDV'nin bu faydalarının yanında, sermaye- emek tercihinde sermayenin yanında yer alması ve emek faktörünü yoğun biçimde kullanan faaliyetleri daha ağır vergilendirmesi tartışılan bir konu olmuştur. Diğer önemli bir eleştiri ise, KDV'nin uygulanabilmesi için muhasebe kayıtlarına gerek duyulmasıdır. Çünkü

⁵² N. Bilici (b), **Vergi Hukuku, Genel Hükümler , Türk Vergi Sistemi**, 11.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s.246

⁵³ Edizdoğan, s. 311-314

bir çok kuruluş düzenli ve yeterli derecede güvenilir muhasebe kayıtlarının oluşmasını masraflı bulmaktadır.⁵⁴

İlk kez 1918 yılında, Almanya’da Von Siemens tarafından savunulan KDV günümüzde bir çok ülkede uygulanmaktadır.⁵⁵ Bununla beraber, KDV’nin sanayileşmiş ve piyasa ekonomisi genişlemiş, eğitim düzeyi yüksek olan gelişmiş ülkelerde etkili bir şekilde uygulanabildiği, fakat, piyasa faaliyetleri dar, mali idareleri yetersiz, gelir ve servet dağılımı adaletsiz durumdaki gelişmekte olan ülkelerde uygulanmasının güç olduğu görülmektedir.⁵⁶

2. Özel Tüketim Vergileri

a) Özel Tüketim Vergisinin Tanımı

Üreticisi ve dağıtıcısı az sayıda olan fakat yaygın tüketime sahip olan mallara uygulanan vergiler yönetimlerinin kolay ve hasılatlarının yüksek olması nedeni ile yüzyıllardır kamu maliyecilerinin gözdesi olmuştur. Üretim ve ithalat aşamasında uygulanan bu verginin mükellef sayısının azlığı uygulanmasını ve yönetimini kolaylaştırırken, verginin konusunun genellikle talep esnekliği düşük mallar olması yüksek vergi hasılatı elde edilmesine olanak vermektedir.⁵⁷

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışında kalan bütün mal ve hizmetlerden genel

⁵⁴ Turhan, op. cit., s.163-164

⁵⁵ N. Bilici (a), **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme**, 1.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.141

⁵⁶ Edizdoğan, op. cit., s. 315

⁵⁷ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği (HUD), **Tüm Yönleri ile Özel Tüketim Vergisi, Örnekler ve Açıklamalar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2000, s.16

olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler ÖTV olarak isimlendirilir.⁵⁸

Bu tanım ışığında, ÖTV'yi , bütün mal ve hizmetler üzerinden alınan bir vergi değil, iç tüketim için üretilen ,⁵⁹ belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan dar çerçeveli kısmi bir harcama vergisi olarak tanımlamak mümkündür.⁶⁰

Genel tüketim vergilerinin asıl amacının gelir toplamak olduğu ifade edilirken, özel tüketim vergilerinin gelir toplamanın yanı sıra, sosyal zararları olduğu kabul edilen, topluma zarar verdiği düşünülen veya sosyal faydası az olan malların tüketiminin kısıtlanması amacının olduğu bilinmektedir.⁶¹ Başka bir ifade ile, ÖTV, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından önem kazanırken, giderek vergi hasılatları içerisinde önemli bir yer tutmaya başlamıştır. ÖTV ile sadece mali amaçların sağlanması değil, enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar geniş bir alanda tüketici tercihlerini etkilemek mümkündür.⁶²

b) Özel Tüketim Vergisinin Tarihçesi

Özel tüketim vergileri yönetimlerinin kolay ve hasılatlarının yüksek olması nedeni ile yüzyıllardır maliyecilerin gözdesi olmakta ve gümrüklerle birlikte tarihin en eski vergilerini oluşturmaktadırlar. Üretim ve ithalat aşamasında uygulanan bu vergilerin mükellefleri az olduğu için uygulanması ve

⁵⁸ Turhan, op. cit.,s.165-66

⁵⁹ S. James, **A dictionary of Taxation**. USA, Edward Elgar Publishing ltd, 1998, s.53

⁶⁰ U. Doğan, “Özel Tüketim Vergisi”,**Vergi Sorunları** , Sayı:174, Mart 2003 s.20

⁶¹ A. Mutlu, “Özel Tüketim Vergisi”, **Yaklaşım**, Sayı: 115, Temmuz 2002 , s.47

⁶² HUD, op. cit., s. 17

yönetimleri kolaydır.⁶³ Bu vergilerle sürümü yüksek, vergilemesi kolay,⁶⁴ talep elastikiyeti zayıf malların⁶⁵ satışı vergilendirilmektedir.

Düzenli gelir elde etmek amacıyla kullanılan ve en eski yöntemlerden olan özel tüketim vergileri, önceki yüzyıllarda, kamu idaresi kayıtlarının yetersizliği, gelir ve karın etkili bir şekilde vergilendirilememesi nedeni ile hükümetlerce en çok tercih edilen vergiler olmuştur.

Eski çağlarda gelir elde etmek için un, tuz, gaz gibi zorunlu tüketim mallarına uygulanan özel tüketim vergileri, ortaçağda şarap ve biraya uygulanmış ve 19'uncu yüzyıla kadar tüketiciye satış sırasında, ülkelerin kendi ekonomik özelliklerine göre farklı mallardan alınmıştır.⁶⁶ Günümüzde ise daha çok alışkanlık yapan ve lüks tüketim malları üzerinde yoğunlaşmıştır. İçki, sigara, çay ve kahve gibi alışkanlık yapan veya toplum için zararlı olduğu düşünülen mallardan alınan vergiler “**Sin Tax**” olarak isimlendirilmiştir.⁶⁷ Bu tanımlama ilk kez Amerika’da 1791 tarihinde sigara ve 1794 tarihinde de viski üzerinden alınan tüketim vergileri için kullanılmıştır.⁶⁸

Özel tüketim vergileri 1812 İngiltere-Amerika savaşı, I. ve II. Dünya Savaşları ve Kore Savaşı dönemlerinde “**War Tax**” adı ile anılmaya başlanmıştır. 1812 savaşında savaşın finansmanı için önce gümrük vergileri artırılmış fakat savaşın uluslararası ticarete negatif etki yapması ile taşımacılık,

⁶³ Ü. Mavral, “Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 166, Temmuz 2002, s.114

⁶⁴ Mutlu, op. cit., s. 47

⁶⁵ T. Hitiris, **European Community Economics**, 3.edition, Great Britain Harvester Wheatsheaf, 1994, s.117

⁶⁶ Mutlu, op. cit., s.47,

İ. Hüvez, A. Uyar, “ÖTV ve GB sürecinde ÖTV uyumlaştırma çalışmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 183, Kasım 1996, s.80

⁶⁷ M. Veseth, **Public Finance**, Reston Publishing Company, USA, 1984, s. 374

⁶⁸ Mutlu, op. cit., s. 47

şeker rafinerisi, içki dağıtımı gibi sektörlerde ÖTV uygulanmaya başlanmıştır. Birinci Dünya savaşında savaş finansmanı için telefon konuşmaları, mücevher satışı gibi konulardan ÖTV alınırken, İkinci Dünya Savaşı sırasında vergilerin kapsamı genişletilmiş ve taşıtlar, buzdolabı, mobilya gibi mallar ve elektrik enerjisi gibi konular ÖTV kapsamına alınmıştır.⁶⁹

Özel tüketim vergileri eski çağlardan beri belli mallar üzerinden dönem dönem değişen amaçlarla ve farklı isimler altında alınmış olmasına rağmen ilk defa 1970’li yıllarda Avrupa Topluluğu’na üye ülkelerde belli kurallara bağlanmıştır.

c) Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Özel tüketim vergisinin konusu ülkeden ülkeye değişiklik gösterse bile genel olarak iki tür mal üzerinden alınmaktadır. Bunlar; çay, kahve, sigara, alkol gibi alışkanlık verici maddeler ve kürk, mücevher, motorlu araçlar, elektrikli aletler gibi lüks maddelerdir. Ayrıca benzin, çimento, cam, demir gibi sürümü yüksek olan maddeler de genellikle ÖTV kapsamında olur. Bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünleri ile hizmetleri de kapsamına alarak genel bir tüketim vergisi görünümüne girmektedir.⁷⁰

Özel tüketim vergileri belirli mallar üzerinden alınmaktadır. Vergiye tabi olan mallar gelişmiş ve azgelişmiş ülkelerde farklılık göstermektedir. Gelişmiş

⁶⁹ Mutlu, op. cit., s. 48

⁷⁰ F. Aydın, “ÖTV’nin Etkileri ve AB Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 163, Nisan 2002, s. 31,

Turhan, op. cit., s. 166

lkelerde otomobil, radyo, krk, mücevher, elektrikli aletler, motor yakıtı, viski, tütün mamulleri, kahve gibi lüks mallar vergi kapsamında yer almaktadır.

Az gelişmiş ülkeler yapısal nedenler, ekonomilerinin sanayileşmemiş olması ve vergi idaresinin örgütlenmemiş olmasından dolayı genel satış vergilerini başarılı şekilde uygulamaya koyamamaktadırlar. Bu lkeler mali sebepler ve tahsilatlarının kolay oluşu nedeni ile özel tüketim vergilerine büyük ilgi gösterirler. Gelişmiş lkeler azalan oranlı olan bu vergilerle gelir eşitsizliklerini azaltmayı amaçlarken, az gelişmiş ülkeler sadece gelir sağlamak amacıyla talep esnekliği düşük şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, çay gibi zorunlu tüketim mallarına bu vergileri uygulayarak gelir dağılımındaki eşitsizliklerin artmasına neden olurlar.⁷¹

Yukarıda ifade edildiği gibi özel tüketim vergisine tabi olan mallar ülkeden ülkeye değişmekle beraber, bazı belli başlı genel özelliklerin bir veya birkaçını bünyelerinde barındırmaları mümkündür;

Öncelikle, vergiye tabi olan bazı malların üretim ve satışlarında devlet kontrolünün olduğunu söylemek mümkündür. Tütün ve tütün mamullerinin bazı ülkelerde üretimlerinin lisans veya izne bağlı olması, yakıt ithal ve satışlarının devlet kontrolünde olması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi vergiden beklenen asıl amaç yüksek hasılat elde etmek olunca, vergiye tabi olan mallar, alkol, şeker, tuz, akaryakıt, ve tütün gibi fiyat esnekliği düşük olan ve fiyat değişmelerine daha az duyarlı olan mallar arasından seçilebilmektedir.

⁷¹ Edizdoğan, op.cit., s. 329-330, Hvez, Uyar, op. cit., s. 81-82

Bir lke içinde vergilemedeki asıl amaç gelir dağılımını düzeltmek olduğu zaman, toplum tarafından lüks kabul edilen mallar vergi kapsamına alınabilmekte veya artan oranlı vergilendirilebilmektedir. Bu anlamda popülizme uygundur. Ancak sigara, alkol gibi bazı keyif verici ve alışkanlık yapan maddelerde bu etki görülmeyebilir.

Bazı durumlarda ise hükümetler ülke sınırları içinde sosyal faydaları düşük ya da zararlı olan malların tüketilmesini caydırmak amacı ile yüksek vergiler uygulayabilmektedir. Örneğin, tütün mamulleri ve alkollü içkilerde, bazı ülkelerde durumun böyle olduğunu söylemek mümkündür.⁷²

Özetle; kökeni çok eski tarihlere kadar giden özel tüketim vergisi ile genellikle vergilemesi kolay, sürümü yüksek, talep esnekliği zayıf, başka bir ifade ile vergiden sonra da sürümü yüksek kalabilen malların satışının vergilendirilmesi tercih edilir.⁷³

d) zel Tüketim Vergisinin zellikleri

Özel tüketim vergileri dolaylı vergiler grubundan olup, bir gider vergisi türüdür. Mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş oldukları için mükelleflerin psikolojilerine diğer vergilere oranla daha uygundur. Gelir toplama ve tüketicilerin tüketim alışkanlıklarını değiştirme açısından önemlidir.⁷⁴

Özel tüketim vergileri, miktar esasına dayalı (spesifik) ve değer esasına dayalı (ad-valorem) vergiler olmak üzere iki vergilendirme tekniğine sahiptir.

⁷² Doğan, op. cit., s. 20,

M. A.zyer, “TV Tasarısı Hazırlıkları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 246, şubat 2002, s.24

⁷³ Edizdoğan, op. cit., s. 328

⁷⁴ HUD. Op. cit., s. 17

Vergilemeye konu olan malların teknik-fiziki tutarlarının (hacim, ağırlık, uzunluk, yüzölçümü, sayı v.s. gibi) oluşturduğu matrahlar üzerinden birim başına mutlak miktarlar halinde verginin belirlenmesine miktar esasına dayalı (spesifik) vergi denilirken, vergiye konu olan malların satış değerinin matrah olarak esas alınmasına değer esasına dayalı (ad-valorem) vergiler adı verilir.⁷⁵ Değer esasına dayalı vergiler malın satın alma değerinin bir yüzdesi olarak hesaplanır.⁷⁶

Spesifik vergiler matrahlarının kolay belirlenmesi, idare ile yükümlü arasında anlaşmazlığa sebebiyet vermemesi ve vergi kaçırma olanağını sınırlandırması açısından faydaları olsa da, konjonktürel hareketleri yakından izleyememesi açısından tercih edilmemektedirler. Çünkü ÖTV spesifik alındığında, konjonktür genişlediğinde vergi yükü hafiflerken, konjonktür daraldığında ağırlaşmaktadır. Bu nedenle, idari bakımdan güçlükler taşısa da konjonktürel hareketlere uyması, mali ve sosyal politika amaçlarına uygunluğu nedeniyle ad-valorem vergiler tercih edilmektedir.⁷⁷

Özel tüketim vergileri, kişilerin gelirleri üzerinden değil yaptıkları işlemler üzerinden alındığı için, onların fiili satın alma güçlerini dikkate almaz. Paranın marjinal yararı ne olursa olsun, vergi aynı kaldığı için, dayanıklı tüketim maddeleri gibi özellikle talebi esnek olmayan ihtiyaç maddelerinde verginin adaletsizliğini daha belirgin görmek mümkündür.⁷⁸

⁷⁵ K. Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 8. baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.359

⁷⁶ H. S. Rosen, **Public Finance**, 4th edition, Richard D. Irwin, Inc., Boston, 1995, s.476

⁷⁷ Hüvez, Uyar, op. cit., s. 81-82

⁷⁸ HUD. Op. cit., s. 18

Özel tüketim vergisinin, uygulaması basit, mükellefi az, hasılatı bol, belirli malları kapsamayı, tek safhada ve bir defada alınması gibi temel özellikleri mevcuttur.⁷⁹

e) Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri

Sosyal ve ekonomik bazı amaçlar tüketim vergileri uygulaması için önemli olsa da asıl temel amaç gelir artışı sağlamaktır. Tüketici davranışlarını ve tüketim kalıplarını etkilemek için ek tüketim vergilerinin kullanılması ise diğer bir yaklaşımdır.⁸⁰ Başka bir ifade ile, özel tüketim vergilerinin sosyal, ekonomik ve mali amaca yönelik olarak alınmasının çeşitli sebepleri mevcuttur:

Genel tüketim vergileri belirli malların tüketimini kırmak için kullanılmazken⁸¹, ÖTV sosyal faydaları düşük veya sosyal zararları yüksek olduğu kabul edilen malların tüketimini kısıtlamak için uygulanmaları mümkündür. Böylece, alışkanlık verici maddeler yüksek oranda vergiye tabi tutularak, topluma olan zararları azaltılabilir.⁸² Bir çok ülkede alkollü içkilere ve sigara ürünlerine bu tür vergilerin konmasının temelinde yatan nedenlerden biri budur. Ancak, alışkanlık veren maddelerin talebi bütün gelir gruplarında fiyat değişmelerine karşı fazla elastik değildir. Vergilere rağmen tüketimde fazla azalma gözlenmeyebilir. Sadece bağımlılar bu maddelerin lüks sayılanlarından daha ucuz olanlarına yönelebilirler. Rakı yerine ispiro içilmesi⁸³ veya son

⁷⁹ Mavral, op.cit., s. 114-115

⁸⁰ Aydın, op.cit., s. 30Ö

⁸¹ Lyod L. Blackwell, "Elasticity and Shares of an Excise Tax Burden", **Atlantic Economic Journal**, Vol. 19, March 1991, s.52

⁸² HUD, op.cit., s. 19

⁸³ Mutlu, op.cit., s. 49

zamanlarda Türkiye’de olduğu gibi ucuz olması nedeni ile sahte mallara ilginin artması gibi bir ikame toplum açısından daha fazla zararlar oluşturabilir.

Özel tüketim vergilerini piyasada alım satıma konu olan belirli mal gruplarına yönelik yüksek talebi azaltmak için kullanmak mümkündür. Bu durumda ÖTV’nin piyasadaki malların arz ve talebini düzenleyici etkisi ortaya çıkar.⁸⁴ Enflasyonist dönemlerde başka kontrol araçlarına gerek duymadan, kıt olan kaynakların kullanımını kılmak için uygulana yüksek oranlı ÖTV talebi azaltıcı etki yapar. Bu durumda enflasyonla mücadelede etkin bir araç olarak rol oynayabilir.⁸⁵

İthal edilen bazı malları ÖTV kapsamına alarak gümrük engeli oluşturmak ve dış ticaret dengesini sağlamak için bu vergilerden faydalanmak mümkündür.⁸⁶ Ayrıca, lüks tüketime yönelik ithal mal fiyatlarının yüksek ithalat vergileri ile artırılması ve bunun neticesinde talebin kısılması döviz tasarrufunun sağlanmasına yardımcı olur.⁸⁷

Özel tüketim vergileri dolaylı vergileri artan oranlı bir duruma getirmek için kullanılabilir.⁸⁸ Artan oranlılık gelir dağılımındaki adaletsizliğin yok edilmesinde önemlidir. Örneğin, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlere uygulanan vergi artan oranlı bir yük dağılımı oluşturur. Özellikle az gelişmiş ülkelerde artan oranlı bir gelir vergisinin uygulanmasının zorlukları mevcutken, lüks mallara uygulanan özel tüketim vergisi gelir dağılımını

⁸⁴ Aydın, op. cit., s. 30, Mavral, op.cit., s. 121

⁸⁵ HUD, op. cit., s. 19

⁸⁶ ibid, s. 19

⁸⁷ B. Ataç, **Maliye politikası**, 5. baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Vakfı Yayınları, 1999, s.285

⁸⁸ Edizdoğan, op. cit., s. 331

düzeltilici bir yöntem olarak tercih edilir.⁸⁹ Ancak, sigara, bira, şarap gibi alışkanlık yapan keyif verici maddelerin düşük gelirli kişiler tarafından diğer gelir gruplarına göre daha fazla tüketiliyor olması ve bu tür maddelerin fiyat esnekliğinin bütün gelir gruplarında düşük olması, tüketicilerin ödeme gücü ile zıt ve tersine artan oranlı⁹⁰ bir başka ifadeyle gerileyici ⁹¹bir etkiyi meydana getirir.

Lüks mallara uygulanan verginin gelir dağılımını hiçbir şekilde etkilemeyen bir durumu da söz konusu olabilir. Şöyle ki; Yüksek gelir gruplarında lüks maddelerinin talebinin fiyat esnekliği zayıftır. Buna karşılık orta gelir gruplarında ise bu esneklik yüksek olabilir. Bu durumda lüks maddelere konulan vergi yüksek gelir grubunun talebini azaltmayacak sadece vergi yüklerini artıracaktır. Ancak bu onların toplam gelirlerinde önemli bir azalmaya neden olmayacaktır. Orta gelir gruplarında ise lüks mallara olan talep azalacaktır. Böyle bir durumda ise sadece malların taleplerinde değişiklik olurken gelir dağılımı pek etkilenmeyecektir.⁹²

Özel tüketim vergisinin bir diğer alınma nedeni, belirli kişilerin bazı devlet hizmetlerinden diğer kişilere kıyasla daha fazla faydalandıkları varsayımına dayanmaktadır.⁹³ Örneğin, karayollarının vergilemesinin tercih edilmediği bir durumda, taşıtların kullandıkları yakıtlar üzerinden alınan özel

⁸⁹ Musgrave, R.A., Musgrave, P.B.,(a) **Public Finance in Theory and Practice**, New York: Mc Graw-Hill Book Co., 1973, s. 304

⁹⁰ S Cnossen, **The Case for Selective Taxes on Goods and Services in Developing Countries**, R. M. Bird , O. Oldman (Ed), 4.edition , London: The Johns Hopkins University Press, 1990, s. 343,

HUD, op.cit., s. 19

⁹¹ Turhan, op. cit., s. 167

⁹² Mutlu, op.cit., s. 49

⁹³ Edizdoğan, op.cit., s. 330-333

tüketim vergisi gibi.⁹⁴ Vergilemede yararlanma prensibinin esas alındığı bu durumda, artan oranlı bir vergi uygulamasının gerçekleştiğini söylemekte mümkündür. Çünkü, özel tüketim vergisine tabi malları kullananlar, kullandıkları ölçüde vergi ödeyeceklerinden vergileme artan oranlı bir yük dağılımına neden olur.⁹⁵

Vergi dairelerinin örgütlenmediği ve ürünlerin az sayıda işletmeler tarafından üretildiği az gelişmiş ülkelerde vergilemenin idari güçlüklerinin hüküm sürmesi nedeni ile belirli mallar vergilemenin konusu olarak seçilebilir.⁹⁶

Özel tüketim vergisinin çevre kirliliğine karşı mücadelede kullanılmasına yönelik işlevinden de bahsetmek mümkündür. Çevre bir kamu malıdır. Firmaların yürüttüğü ekonomik faaliyetler veya bireylerin tüketimleri sonucu ortaya çıkan olumsuz dışsallıklardan etkilenmektedir. Olumsuz dışsallıkların çevre üzerinde yaptığı zararlar hava, su ve toprak kirlenmesi olarak ortaya çıkar. Bu olumsuz dışsallığın maliyeti toplumun tamamı tarafından yüklenilmektedir. Fakat olumsuz dışsallığa sebep olanlar piyasa fiyatını belirlerken toplum tarafından yüklenilen maliyeti dikkate almazlar. Olumsuz dışsallıklar nedeni ile ortaya çıkan durumun devlet tarafından alınacak tedbirlerle giderilmesi gerekir. Bu noktada, çevre vergileri bir alternatif olarak ortaya çıkar.⁹⁷ Belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin çevreye verdiği kirlilikleri ve dış zararları önlemek amacı ile iç maliyet haline sokularak uygulamaya

⁹⁴ Mutlu, op.cit., s. 49

⁹⁵ Aydın, op.cit., s. 31

⁹⁶ M. Bozkır, **Özel Tüketim Vergisi**, T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Yeterlik Etüt Raporu, İstanbul, 1999, s.6

⁹⁷ N. Ağbal, “Çevrenin korunması ve çevre vergileri-1”, **Yaklaşım**, Sayı: 100, Nisan 2001, s. 65

konulan özel tüketim vergileri, kaynakların topluma daha yüksek fayda sağlayacak şekilde kullanımına yardımcı olabilir.⁹⁸

Yukarıda sayılan nedenlerin dışında birçok ülkede, özellikle de az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde özel tüketim vergilerinin alınmalarının en önemli sebebi devlete gelir sağlamaktır. Talebi yüksek olan mallara konulan verginin getirisi oldukça fazla olduğu için hükümetlerin aşırı ilgi odağı olmaktadır.

f) Özel Tüketim Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yanları

Özel tüketim vergilerinin belirli koşullar altında yürütüldüğünde olumlu neticeler yarattığı tespit edilmiştir. Bunun için; verginin üzerine konulacağı malların dikkatli seçilmesi, vergi oranlarının mükellef tepkisine yol açmayacak biçimde belirlenmesi, miktar esasına dayalı vergi uygulaması durumunda, ekonomik konjonktürün daralma veya genişleme aşamasında vergi miktarının günün koşullarına uygun hale getirilmesi gerekmektedir.⁹⁹

Özel tüketim vergileri gibi dolaylı vergilerde vergiyi doğuran olayın tek aşamada oluşturulması ve bu tek aşamanın da ilk imalat aşaması olması idari kolaylık sağlar. Çünkü ilk imalat aşamalarına doğru çıkıldıkça mükellef sayısı azaldığından vergi yönetimi kolaylaşmaktadır.¹⁰⁰

Belirtilen koşullara uygun olarak uygulandığında ÖTV, vergi yükü ve gelir dağılımında adaleti sağlamada ve toplum için zararlı malların

⁹⁸ Turhan, op.cit., s. 168

⁹⁹ F. Saracoğlu, H. Ejder, **Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları**, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/17.pdf> <01.12.2005>

¹⁰⁰ İ. Önder, “ÖTV ve Uyum Sorunu”, **Mükellefin Dergisi**, , Sayı : 113, Mayıs 2002 s.18

tüketimlerinin kısılmasında, çevre kirliliğinin önlenmesinde olumlu neticeler verir.¹⁰¹

Yukarıda sayılan olumlu etkilerin yanında ÖTV'nin belirli sakıncaları da vardır;

ÖTV'nin vergi konusu dar olduğu için belirli bir gelir sağlayabilmek adına daha yüksek oranlar uygulanması durumu ortaya çıkar. Bu durum vergiye olan tepkiyi artırır ve vergi kaçırmaı teşvik eder.¹⁰²

Gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için vergilendirilecek malların dikkatli seçilmesi gerekir. Aksi halde, kullanımı zorunlu malların da vergi kapsamına alınması durumunda verginin düşük gelirlilerin yükünü artıracığı kesindir.

ÖTV sosyal faydaları düşük ve sosyal zararları yüksek mallar üzerine konularak, bu malların tüketiminin kısılması amacıyla da uygulanır. Tüketim kısılması amacıyla vergi uygulanması durumunda başarılı olunması için ilgili malların talep esnekliğinin yüksek olması gerekir.

Vergi uygulamasıyla tüketici tercihleri değişeceğinden dolayı vergilendirilen ve vergilendirilmeyen sanayiler arasında kaynakların yeniden dağılımı söz konusu olabilir. Ayrıca, vergi konulması geliştirilmesi amaçlanan yurtiçi endüstrilerin piyasalarının daralmasına neden olarak endüstrilere zarar verebilir.¹⁰³

¹⁰¹ <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/17.pdf> <01.12.2005>

¹⁰² Edizdoğan, op.cit., s.331

¹⁰³ <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/17.pdf> <01.12.2005>

ÖTV her zaman değişik mallar üzerine ve değişik ağırlıklarda uygulanabilir. Ancak farklı vergilemenin asıl amacının devlete yüksel gelir sağlamak olduğunu söylemek mümkündür.¹⁰⁴

C. Avrupa Birliği Ortak Vergi Politikası

Tam bir ekonomik bütünleşmeden söz edebilmek için parasal alanda olduğu gibi mali alanda da merkezi bir otoritenin kurulması ve tüm Birlik düzeyinde ortak bir politikanın yürütülmesi gerekir. Bu, maliye politikasının temel aracı olan vergi için de geçerlidir.¹⁰⁵

AT'nun kurulmasının en önemli amaçlarından bir tanesi birliği oluşturan ülkeler arasında ekonomik bütünleşmeyi sağlamaktır. Bu amacın tamamlayıcısı olarak üye ülkelerin ulusal pazarlarının birbirine yakınlığı ve serbest rekabet koşullarında işleyen ortak bir pazarın kurulması zorunluluğu doğmuş ve topluluk sınırları içinde malların serbest dolaşımı için, taşıdıkları vergi yüklerinin uyumlaştırılması gerekmiştir. Bu nedenle vergi politikası, ekonomik politikalar için önemlidir.¹⁰⁶

AB'nde ortak bir vergi politikasının olmaması ve bu politikanın Avrupa Bütünleşmesine paralel şekillenen ikincil bir politika olmasının nedenleri vardır. Bunlardan en önemlisi, vergi politikaları ulusal egemenliğin bir sembolü olarak

¹⁰⁴ Ö.Uluatam (b), **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1997, s. 395

¹⁰⁵ M. Y. Tokathioğlu, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası**, 1. baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2004, s. 88

¹⁰⁶ Çiçek, op.cit., s. 179

görölmüş ve üye ölkelerin sorumluluğuna bırakılmıştır.¹⁰⁷ Topluluğun kurucu anlaşmalarında malların serbest dolaşımını sağlayacak olan GB'nin oluşturulması asıl dikkate alınan konu olmuştur.¹⁰⁸

AB'nin amacı, zorunlu vergi ve ödemeleri standart hale getirmek değil, AT'nu kuran anlaşmanın hedefine doğru ilerlemesini sağlamak olarak belirtilmiştir.¹⁰⁹

AT antlaşmasında AB'de iktisat politikalarının ortak politika alanı olarak belirlenmemiş olması, AB'nin ulusal devletlerde var olan anlamda ekonomik ve sosyal amaçlı bir vergi politikasına sahip olmasını zorunlu kılmamıştır. AB, vergiyi Birlik ölçeğinde gelir dağılımını iyileştirmek, kaynakların etkin kullanımını sağlamak, tarım ürünleri dışında kalan ürünlerde fiyat istikrarını sağlamak, istihdamı geliştirmek için kullanamaz. Ancak, AB'nin tarım, rekabet, ulaştırma politikalarının, ve malların, kişilerin, hizmetlerin, sermayenin serbest dolaşımının vergilendirme ile ilişkisi vardır. Bu nedenle AB'nde, vergi düzenlemelerine ihtiyaç duyulmuştur.¹¹⁰

AB'nin vergi politikasının amacı, üye ölkeler arasındaki ve Birliğin tümüne ilişkin vergi sorunlarını çözüme kavuşturmaktır. Üye devletler arasındaki vergi sorunları; çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve verginin

¹⁰⁷ European Commission (b), Directorate-General for Taxation and Customs Union, **Tax Policy in the European Union**, Luxembourg , Office for Official Publications of the European Communities, 2000, s.5, http://euroa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf <09.12.2005>

¹⁰⁸ R. Karluk, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 7. baskı, Kırklareli, Beta Yayınları, 2003, s. 465

¹⁰⁹ B. Kulu (a), “Avrupa Birliği Üyesi Ölkelerde Uygulanan Ortak Vergi Hukuku”, **Yaklaşım**, Sayı 98, Şubat 2001, s.58

¹¹⁰ Çiçek, op.cit., s. 179

milliyete dayalı olarak ayrımcı bir şekilde uygulanmaması olarak sıralanmaktadır.¹¹¹

GB'nin gerçekleşmesi ile bu sorunlar daha önemli hale gelmiştir. Çünkü, GB ile birlikte, gümrük vergisi, fon, miktar kısıtlaması gibi koruma önlemleri kalkarken, iç vergi ayarlamaları ile yeni bir koruma aracının ortaya çıkmasını önlemek için vergilerin uyumlaştırılması zorunluluğu doğmuştur. Bu çerçevede vergi politikasının iki hedefi ortaya çıkmıştır. Bunlar;

- ◆ İç vergi uygulamasında milliyete bağlı ayrımcılığı engelleyerek iç pazarın oluşumuna hizmet etmek,
- ◆ Vergi politikasını ortak politikaların gereklerine tabi tutmak ve iç politikalar ile çelişmesini önleyerek ekonomik birliğin gerçekleşmesine katkıda bulunmak.¹¹²

Daha önce de ifade edildiği gibi, AB'de vergi uygulamaları üye devletlerin egemenliğinde bırakılmıştır. Bu nedenle, her üye devlet kendi sistemini koruyabilmiştir. Ancak, üye devletler, kendi vatandaşları ile diğer Topluluk üyesi vatandaşlar arasında bir ayırım yapmadan eşit şekilde vergi uygulamak gerekliliği ile karşılaşmıştır.¹¹³

¹¹¹ C. Dura, H. Atik, **Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye**, 2. baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, Mayıs 2003, s.310

¹¹² Karluk, op. cit., s. 466

¹¹³ ibid, s. 467

1. Vergi Uyumlaştırması ve Etkileri

a) Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Etkileri

Piyasa koşullarının düzenlenmesi ve sürekliliğinin sağlanması ortak pazar içinde yaşamının ve gelişmenin koşullarından olup serbest rekabetin gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Bu durum, üye ülkelerin her birinin iç piyasa koşulları ile ortak pazar gereklerinin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir.

Liberal ekonomiyi benimsemiş ülkelerin oluşturduğu Avrupa Birliği'nin hedefi, tek ve büyük bir pazar kurarak, üye ülkelerin gelişmelerini hızlandırmak ve ekonomilerine yeni rekabet gücü kazandırmaktır. Topluluk üyesi her ülkenin kendine özgü tarihi, sosyal, ekonomik ve coğrafi özelliklerinin olması ve her birinde ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleyen temel politikaların farklılık göstermesi, başarılı bir Ortak Pazar için sadece gümrük duvarlarının kaldırılmasını yeterli kılmamakta, ek düzenleme ve uyumlaştırma gereğini beraberinde getirmektedir.¹¹⁴

Vergi uyumlaştırması, genel olarak, farklı ülkelerde uygulanan vergilerin hem konu hem de içerik bakımından birbirine yakınlaştırılmasını ifade eder. Vergi uyumlaştırması aynı zamanda ortak bir amaç doğrultusunda vergi sistemlerinin yakınlaştırılması anlamına da gelmektedir.¹¹⁵

Ekonomik bütünleşmeyi amaç edinen, serbest rekabet koşullarına sahip bir Ortak Pazar düzenine sahip olmak için, ekonomik olaylara ve ortak piyasa

¹¹⁴ Y. Methibay, **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi: Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996, s.8

¹¹⁵ S. Ülgen (a), "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s.105

düzenine etkili temel politikaların ve mevzuatların gözden geçirilmesi gereklidir. Bu nedenle, temel politikaların ve çeşitli mevzuatın yanında, vergi mevzuatının uyumlaştırılmasına ilişkin maddeler Roma Antlaşması'nda yer almıştır.¹¹⁶

Topluluğun ilk yıllarından itibaren yapılan çalışmalar neticesinde, üye ülkelerde vergi sistemlerinin farklı olduğu ve bunun hem mal hem de hizmet fiyatlarında ve yatırımlar açısından haksız rekabete yol açtığı tespit edilmiş, bu durumun düzeltilmesi için vergi uyumlaştırılmasının gerekli olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır.¹¹⁷

1962 tarihli Neumark Raporu, AT vergi politikasının esaslarını belirlerken, ideal bir vergi sisteminin kurulamayacağını ortaya koymuştur. Bu rapor doğrultusunda, AT'da, ana hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek mevzuat farklılıklarına izin verilebileceği ilke olarak kabul edilmiş, bunun doğal sonucu olarak vergilerin bir örnekştirilmesi amaçlanmamış ve milli mevzuat farklılıklarının esas olduğu bir uyumlaştırma hedefi doğrultusunda hareket edilmiştir.¹¹⁸

Vergi uyumlaştırması, üretim hareketlerinin serbestleşmesi temelinde, üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabeti bozucu vergi oranları ve vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılarak, birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı ticari ilişkinin kurulmasını amaçlamaktadır.¹¹⁹

¹¹⁶ Methibay, op. cit., s. 8

¹¹⁷ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), **Vergilendirmede Global Eğilimler: Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Mayıs, 2001, s. 114

¹¹⁸ Karluk, op. cit., s. 467

¹¹⁹ G. Kopits **Tax Harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis**, IMF, Occasional Paper, Washington DC, July 1992, s.3

AB vergi uyumlaştırması, üye ülkeler arasında rekabet alanında eşitliği sağlamayı ve hem bütünleşmeyi hızlandıracak hem de bütün malların serbest dolaşımını gerçekleştirecek şekilde tek bir pazar oluşturmayı amaçlamaktadır.¹²⁰

Üye devletlerin tek bir ülke gibi hareket ederek ekonomik olanaklarını birleştirip, kaynaklarını en verimli alanlarda kullanarak yüksek bir üretim düzeyine ulaşması, AB'nin hedefidir. Bu hedef doğrultusunda AB vergi uyumlaştırmasına önem vermektedir. Mal ve sermaye hareketlerinde serbest dolaşımın sağlanarak dış ticarete rekabetin etkinleştirilmesi için dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma gereği Avrupa Birliği'ni özellikle bu alanda çeşitli çalışmalar yapmaya itmiştir.¹²¹

Vergi uyumlaştırması, üye ülkelerdeki mallar ve kişisel gelir arasında ortak bir denge sağlayarak, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasına olanak vermektedir. Özellikle dolaylı vergiler alanındaki oran uyumlaştırması tüketim ve üretimi yeniden dengeye oturtur ve mal fiyatları yeniden bu denge üzerinde kurularak tüketicilerin ekonomik ve mali kararlarını etkiler. Bunun sonucunda, ekonomik ve mali kararlar tüketiciler tarafından yeniden gözden geçirilir ve tasarruf-tüketim arasındaki dengenin yeniden belirlenmesi mümkün olur. Ayrıca yatırımların da yeniden gözden geçirilerek topluluk içine veya dışına yapılacak yatırımların vergi etkileri yeniden hesaplanır. Böylece, üretim faktörlerinin daha etkin dağılımı sağlanmış olur.¹²²

Vergi uyumlaştırmasının topluluk dışı ülkelere de etkisinden bahsetmek mümkündür. Rekabet şartlarının oluşması neticesinde birlik dışı ülkeler rekabet

¹²⁰ Hitiris, op.cit., s. 112

¹²¹ <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/17.pdf> <01.12.2005>

¹²² Ülgen (a), op. cit., s. 105

edebildikleri ölçüde Avrupa Birliği ülkelere mal satabilmektedir. Vergi rekabetine maruz kalan ülkeler için çıkış yolu vergi tabanlarını genişletip vergi oranlarının düşürerek daha yüksek vergi geliri elde etmektir.¹²³

Vergilere ilişkin belirsizliklerin azalması nedeni ile, rekabet şartları ve yatırım kararlarının politik belirsizliklerden daha az etkilenmesi sağlanabilmekte ve ülkede yerli ve yabancı yatırımların artmasına ortam hazırlanması mümkün olmaktadır.¹²⁴

b) Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Gelişimi

Avrupa Birliği'nin kurulmasının en önemli amaçların bir tanesi ekonomik bütünleşmeyi başarılı bir şekilde gerçekleştirmektir. Bu amaç doğrultusunda ortak pazarın oluşturulması gündeme gelmiş ve bunun için de başta serbest dolaşımı amaçlanan malların vergi yükleri olmak üzere, diğer vergi yüklerinde rekabeti bozmayan, üretim ve tüketim alanında tarafsızlığı sağlayacak şekilde vergi uyumlaştırılması zorunluluğu doğmuştur.¹²⁵

Üye ülkeler arasındaki vergi uyumlaştırması çabalarının Ortak Pazarın oluşturulmasına yönelik olmasının arkasında Birlik içerisinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının, serbest rekabet koşullarının oluşturulmasına katkıda bulunacağı ve kaynakların paylaşımının, fiyatlar ve üretim üzerinde, ekonomide

¹²³ ibid, s. 106

¹²⁴ ibid, s. 106

¹²⁵ Çiçek, op. cit., s.177

verimlilik artışı sağlayacak olumlu etkiler yaratacağı beklentisi yer almaktadır.¹²⁶

Ekonomik bütünleşmedeki ilerlemeye paralel olarak vergi uyumunun ihtiyacının arttığı gözlemlenmiştir. Gümrük birliğinde mali tarafsızlık, muamele vergisi yapıları ve tüketim harçlarının uyumlaştırılması ile sağlanırken, ortak pazar ve ekonomik ve parasal birlik içerisinde adil rekabet ortamının sağlanması için hem bu vergilerin hem de dolaysız vergilerin oranlarının uyumlaştırılması gereği vardır.¹²⁷

Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için önemlidir. Bu durum, esas olarak dolaylı vergilerin üretilen mal fiyatlarına eklenmek sureti ile tüketiciye yansıtılacağı görüşünden kaynaklanmaktadır. Bu görüşe göre, dolaysız vergiler sadece üretim unsurlarının safi gelirinden azalmaya yola açar ve fiyatlara yansımazken, dolaylı vergiler fiyatlara yansiyarak vergi kadar yükselmesine neden olur.¹²⁸

İhraç edilen malların bünyesinde yer alan dolaylı vergiler ihracatçıya iade edilirken dolaysız vergiler için böyle bir durumun söz konusu olmaması, dolaylı vergileri dolaysız vergilere oranla toplam vergiler içinde daha yüksek paya sahip üye ülkelerin ihracatçılarına rekabet üstünlüğü sağlar.¹²⁹

Bunun yanı sıra, üye ülkelerin vergi oranları arasındaki farklılıklar malların Birlik içinde hareketi esnasında sınır kontrollerini gerektirecek olmasından dolayı iç pazar oluşumu için engelleyici bir durum ortaya koyar. Bu

¹²⁶ Ülgen (a), op.cit., s. 105

¹²⁷ N. Mouse(a) , **Access To European Union**, 5.Edition, Edit-Eur, 1995, s.217

¹²⁸ Ülgen(a), op.cit., s. 106

¹²⁹ ibid, s.107

nedenle, özellikle dolaylı vergiler alanında vergi uyumlaştırılmasına gidilmesi, sınır kontrollerini gereksiz kılacak ve rekabet eşitliğinin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.¹³⁰

(aa) Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler; firmalar, şirketler ve işletmeler gibi teşebbüsler ve özel kişilerin gelirleri üzerinden alınan, maliyet ve satış fiyatına girmeyen vergilerdir. *Gelir vergisi* ve *sermaye kazançları vergisi* en önemli dolaysız vergi gruplarıdır.¹³¹

Roma Antlaşmasında, dolaysız vergilerin uyumu konusunda kesin hükümler yer almamaktadır. Çünkü, AB'nin kuruluşundan itibaren mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı amaçlanmış ve bunun önündeki en büyük engel olarak da dolaylı vergiler görülmüştür. Antlaşmada dolaysız vergiler alanı ikili görüşmeler, karşılıklılık ilkesi ve çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ile çözülmesi gereken alan olarak kabul edilmiştir. Ancak, mal, hizmet, sermaye ve kişilerin serbest dolaşımlarının eksiksiz sağlanabilmesi için dolaysız vergiler alanında da uyumlaştırmanın yapılması gerekmiştir.¹³²

1970'li yılların başında, üye ülkeler arasındaki sermaye hareketlerinin vergilere karşı duyarlı olmasından dolayı, Topluluk, kurumlar vergisine yönelmiş, gelir vergisinin sermaye ve işgücüne etkisi olmasına rağmen, geniş

¹³⁰ ibid, s.107

¹³¹ Mouse(a), op.cit., s. 226

¹³² M. Tunçer, “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası”, **Avrupa Birliği Ortak Politikaları ve Türkiye: Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, M. Kar, H. Arıkan (Ed.), 1. baskı, Kırklareli, Beta Yayınları, 2003, s. 288-289

kitleleri kapsaması ve üye ülkelerin muhtemel tepkileri nedeninden dolayı ise bu vergi türü uyumlaştırma kapsamına alınmamıştır.¹³³

Sermayenin serbest dolaşımını sağlamak için, Konsey, 1973 yılında sermaye şirketlerinin kurulmasında, şirketlere sermaye konulmasında ve artırılmasında damga vergisini 1976 yılından itibaren binde bir olarak belirlemiştir.¹³⁴

1990 yılında, Konsey, farklı üye devletlerde faaliyet gösteren şirketlerin devir, birleşme, bölünme ve hisse alışverişine yönelik ortak vergilendirme rejimini içeren 434 sayılı direktifi yayınlamıştır. İkinci direktif 435 sayılı direktif olup ana şirket ve farklı üye devletlerde yer alan tali şirketlere uygulanan ortak mali sisteme yönelik direktiftir. Nitekim bir şirket, Topluluğun başka bir üyesinde tali bir şirket kurduğunda, şirketin kazançlarının ikamet ettiği ülkedeki kurumlar vergisine ve tali şirketin bulunduğu ülkedeki stopaj vergisine tabi olmasından dolayı olumsuz etkilenebilmektedir. Yukarıdaki yönerge ile bir tali şirketin diğer devletteki ana şirketine aktardığı kazançlarına uygulanan stopaj vergisi kaldırılmıştır.¹³⁵

Kişisel gelir vergisi, tek pazarın işleyişini ve serbest rekabeti bozmadığı düşüncesi ile AB tarafından önemli görülmemiştir. Bu nedenle, AB ülkelerinde kişisel gelir vergilerinde farklılıklar vardır. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması için Komisyon çalışmalar yapmaktadır.¹³⁶ Özellikle çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının engellenmesi için ortak düzenlemelerin yapılması hedefler arasına

¹³³ Methibay, op. cit., s. 2

¹³⁴ Tunçer, op. cit., s. 289

¹³⁵ Mouse(a), op.cit., s. 226-227

¹³⁶ Tunçer, op. cit., s. 291

alınmıştır.¹³⁷ Bu düzenlemelerden en önemlisi tasarruf gelirlerinin asgari vergilendirmesine yöneliktir. Buna göre, her üye devlet, ülkesinde oturanların tasarruf gelirleri konusunda diğer üye devletleri bilgilendirme yükümlülüğü taşıyacaktır. Nitekim, sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi vergi kaçağı riskini artırmıştır. Topluluk vatandaşları tasarruflarını herhangi bir üye devletteki banka hesaplarına özgürce aktarabilmektedir. Bir çok üye devlette, sınırlar dahilinde oturmayanlara ödenen faizlere stopaj vergisi ödenmediği için yatırımlar diğer devlete akabilmektedir.¹³⁸

(bb) Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler tüketimden, dayanıklı mallardan alınan vergilerin, bunların satıcısı yada üreticisinden alınması, fiyatlara katılarak son kullanana aktarılması şeklinde ifade edilebilir.¹³⁹ Moussis dolaylı vergileri mal ve hizmetlerin devridaiminden, üretiminden veya tüketiminden alınan vergiler olarak tanımlamış ve maliyet fiyatlarının ve satış fiyatlarının bileşeni olarak gerçek gelire bakılmaksızın toplandığını fakat karlar belirlenince tahakkuk eden vergiden düşüldüğünü ifade etmiştir.¹⁴⁰

Roma Antlaşması'nın temel hedefi mal, sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlayacak bir ortak pazar oluşturmaktır. Bu nedenle ülkelerarası ticareti etkileyen muamele vergileri ve özel tüketim vergilerinin

¹³⁷ European Commission (c), **Tax Policy in the European Union Priorities for the Years Ahead**, Communication From the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, COM (2001) 260 final, 2001, s. 18
http://europa.eu.int/eur_lex/en/com/cnc/2001/com2001_0260en01.pdf <05.12.2005>

¹³⁸ Mouse(a) , op. cit., s. 229

¹³⁹ Tokathoğlu, op. cit., s. 93

¹⁴⁰ Mouse(a) , op. cit., s. 217

uyumlaştırılması öncelikli konular arasında yer almıştır.¹⁴¹Çünkü, ülkeler arasında tüketim vergilerin türü ve oranları aynı olmadıkça, ihraç edilen malların gittikleri yerde taşıyacakları vergi yükü farklı olacak, bu durum ise malların serbest dolaşımını engelleyecektir.¹⁴²

Katma değer vergisi (KDV) ilk kez Fransa'da benimsendiğinde ,sadece başka bir muamele yada tüketim vergisi olarak görülmüştür. Fakat 1962'den sonra Neumark Raporu'nun ortak bir pazar kurulması ve üye ülkeler arasında serbest rekabetin gerçekleşmesi için gümrük sınırları ve vergi sınırlarının kaldırılmasını önermesi ile KDV'nin de Topluluğa yararı anlaşılmıştır. Böylece, Avrupa Birliği'nde dolaylı vergiler konusunda uyumlaştırma ilk önce KDV ile başlamıştır.¹⁴³

Muamele vergileri alanında uyumlaştırma çalışmaları ilk olarak 11 Nisan 1967'de 1.Direktif ile başlamıştır. Bu direktifle, KDV Topluluk'un ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve 1 Ocak 1970 tarihine kadar KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır.

2.Direktif ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini belirlemiştir. Bu Direktifle KDV mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi ve verginin tahakkuku gibi kavramlar tanımlanmıştır.

¹⁴¹ Tunçer, op.cit., s. 289

¹⁴² D. M. Kirazcı, **Avrupa Topluluğunda İndirekt vergilerde uyumlaştırma ve KDV**, Avrupa Toplulukları Konusunda Araştırmalar (içinden), maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon kurulu, yayın no: 303, 1988, s.275

¹⁴³ Mouse (a) , op. cit., s. 218

Tunçer, op. cit., s. 287

KDV konusunda kabul edilen diğ er bir önemli direktif ise 6.Direktiftir. Bu direktif, KDV matrahını uyumlaştırarak AB için yeni bir öz kaynak tesisine olanak hazırlamıştır.

1992 tarihli Maastricht Antlaşması ile 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren sınırların kalkması ile, 1993-1997 geçiş dönemi sonunda çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine kesin olarak geçilmesi kararlaştırılmış ancak bu hala başarılamamıştır.

Avrupa Birliği vergi uyumlaştırmasının dolaylı vergiler alanındaki ikinci grubunu özel tüketim vergileri oluşturmaktadır. Mali olarak bütünleşmiş bir topluluktan bahsedilebilmesi için, devletlere önemli gelir getiren ve belli ürünlerin tüketiminden alınan vergiler, KDV ile birlikte yürütülmelidir. ÖTV az sayıda ürüne, KDV'ye tabi mallara oranla çok daha fazla vergi yükü yüklemeyi olanaklı hale getirmektedir.¹⁴⁴

Üye ülkeler arasında ÖTV ile ilgili çok sayıda direktif çıkarılarak bu vergilerin uyumlaştırılmaları sağlanmıştır. Çünkü, ÖTV uyumlaştırması olmadan sadece KDV'nin uyumlaştırılması faydalı olmayacaktır.

Vergi uyumlaştırması sonucunda AB'ndeki ÖTV, başlıca bütün mamulleri, alkollü içkiler ve madeni yağalar ile diğ er bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel vergiler olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, AB kurallarına göre ÖTV, vergi konusu malların tanımları, ölçü birimleri ve istisnaları yönünde uyumlu bir yapıda olmalıdır. Ayrıca ülkelere çevre ile ilgili sınırlamaları dikkate

¹⁴⁴ Mouse (a), op. cit., s. 224

almaları şartı ile minimum vergi hadlerinin üzerinde vergi oranı tespit etme serbestliği verilmiştir.¹⁴⁵

2. Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırmasının Sorunları ve Zorlukları

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan beri temel hedefi malların, sermayenin, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımını engelleyen sınırları ortadan kaldırarak Tek Pazar yaratmak olmuştur. Bu temel amaç doğrultusunda, AB vergi politikası bir araç olarak kullanılmıştır. Ortak pazar yaratma hedefi daha sonra ekonomik ve parasal birliğin ve ileri bir ekonomik bütünleşmenin eklenmesi ile genişletilince vergi uyumlaştırılması politikasının önemi daha da artmıştır.

2001 yılında Avrupa Konseyi Zirvesi'nde belirlenen Lizbon Stratejisi, AB için, 2010 yılına kadar dünyada rekabet gücü en yüksek, dinamik bilgi ekonomisi niteliği kazanarak, daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir bir büyüme hedefini belirlemiştir.¹⁴⁶

Dünyada globalleşmenin hız kazanarak artması ve ticaretin gelişmesi, üye ülkelerin egemenliği altında bulunan vergileme konusunda AB'nin sorunlar yaşamasına neden olmuştur. Bu sorunlar arasında vergi kaçakçılığı, vergi oranlarında farklılıkların olması, üye ülkeler arasında vergi rekabetinin varlığı, vergi gelirlerine olan ihtiyaç, vergisel işlemlerdeki aşırı bürokrasi ve vergi

¹⁴⁵ Tuncer, op. cit., s. 288

¹⁴⁶ European Commission (c), op. cit., s. 8-9

sistemlerinin karmaşık bir yapıya sahip olması, idari işbirliği gereksinimi ve karar alma mekanizmasının yavaş çalışması sayılabilir.¹⁴⁷

AB, 1987 tarihli Tek Pazar oluşumuna paralel olarak 1993 ve 1997 yılları arasındaki bir geçiş dönemi sonrası çıkış ülkesinde vergilendirme¹⁴⁸ ilkesine dayanan bir KDV sistemine geçilmesini kararlaştırmıştır. Nitekim, çıkış ülkesinde vergileme prensibi ilk olarak Neumark Raporu'nda önerilmiş olmasına rağmen, o tarihte Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması, (*General Agreement on Tariffs and Trade*), (GATT) ilkelerine daha uygun olan, varış ülkesinde vergileme prensibi tercih edilmiştir.¹⁴⁹ Ancak, çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesinin unsurları olan iki oranlı bir KDV yapısının olması, tanımlanmış bir oran aralığında üye devletler tarafından uygulanan oranların uyumlaştırılmaması ve KDV gelirlerinin ülkeler arasında yeniden dağıtımını sağlayacak bir denkleştirme sisteminin (clearing system) olmaması sebebi ile hala çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine geçilememiştir.¹⁵⁰

Komisyon 1996 yılında çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine kademeli geçişi öngören bir tasarı hazırlamış olsa da üye ülkelerin çoğu, vergi gelirleri içinde KDV'nin payının yüksek olmasından dolayı öneriyi kabul etmemişlerdir.¹⁵¹ Özellikle Fransa, İtalya, İspanya gibi ithalatı ihracatların fazla olan ülkeler, KDV'nin öncelikle ihracatçı ülkeye ödenerek merkezi hesaba

¹⁴⁷ M. Sankaya, M. Tunçer, "Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerin", **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, s.179

¹⁴⁸ Çıkış ülkesinde vergilendirme yönteminde, ülkeler arası mal hareketleri ülke içi mal hareketi gibi düşünülmektedir. İhracatçı ülkede başlayan vergileme, ithalatçı ülkede devam etmekte ve ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınan vergi, daha sonra malın tüketildiği ülkeye iade edilmektedir.

¹⁴⁹ Bilici (a),op. cit., s. 153

¹⁵⁰ Tuncer, Sarıkaya, op. cit., s. 179

¹⁵¹ European Commission (c) op. cit., s. 10

gönderilmesinin ve tüketimin yapıldığı ülkeye iade edilmesinin uzun zaman alması nedeniyle karşı çıkmaktadırlar.

Komisyon 2000 yılında, çıkış ülkesinde vergilendirme sistemin AB'nin uzun vadeli bir amacı olduğunu belirten mevcut sistemin daha verimli çalışması için kısa vadede basitleştirilmesi, modernleştirilmesi ve üye ülkeler arasında daha sıkı bir idari işbirliğine gidilmesini vurgulayan bir strateji önerisi yapmıştır.¹⁵² Bu önlemlerin, ortak pazardaki yasal işlemleri teşvik edeceği ve vergi kaçakçılığını önleyeceği varsayılmış ve vergi tabanının genişleyerek, KDV'ne dayanan Birlik bütçelerinin rahatlatılmasının sağlanacağı düşünülmüştür.¹⁵³

ÖTV alanında ise, çok farklı oranların uygulanması sorunlar yaratmaktadır. Tütün ürünleri ve alkollü ürünlere uygulanan ÖTV oranlarında üye ülkeler arasında hala büyük farklılıklar mevcuttur. Örneğin, AB sınırları içinde sigaraya uygulanan en yüksek vergi oranı en düşük vergi oranının dört katı kadardır. Bu yüksek farklılık vergi hilelerine ve vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır.¹⁵⁴

Akaryakıt ürünlerine uygulanan farklı vergi oranları ise enerji ürünleri ve kaynaklarına yönelik tüketici tercihlerini etkilemekte ve ticari rekabet şartlarını bozmaktadır.¹⁵⁵

¹⁵² European Commission (a), **A Strategy to Improve the Operation of the VAT system within the Context of the Internal Market**, Brussels, 07.06.2000, s.5

¹⁵³ Tuncer, Sarıkaya, op. cit., s. 180

¹⁵⁴ European Commission (c), op. cit., s. 10-14

¹⁵⁵ ibid, s.12

Birlik sınırları içinde uygulanan ÖTV'lere ilişkin vergi oranlarını kapsayacak bir uyumlaştırmanın rekabet eşitliği ve vergi kaçakçılığına ilişkin sorunları büyük miktarda azaltacağı varsayılmaktadır.¹⁵⁶

AB, üye ülkelerin vergilendirmeyi egemenlik alanlarının bir parçası olarak görmeleri ve Birlik içinde karar alma mekanizmasının zor ve yavaş işlemesinden dolayı, dolaysız vergi alanında yeterli ilerlemeyi sağlayamamıştır.¹⁵⁷ Ayrıca, Topluluğun Kurucu Antlaşması'nda, Ortak Pazar'ın düzgün işlemesi ve rekabet koşullarının sağlanması için, dolaylı vergilerde yüksek seviyede bir uyumlaştırmanın gerekliliği vurgulanırken¹⁵⁸ dolaysız vergilere fazla önemin verilmemesi, bu alanda yeterli ilerlemenin oluşmasını önlemiştir. Antlaşma ile dolaysız vergiler alanı ikili görüşmeler, karşılıklılık ilkesi ve çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ile çözülmesi gereken bir alan olarak görülmüştür.¹⁵⁹

AB sınırları içinde vergi kaçakçılığının var olması ise vergi uyumlaştırması politikasının diğer önemli bir sorunudur. Bu sorunların çözümüne yönelik olarak Komisyon; Komisyon yetkisindeki çalışmalar, üye ülkelerin yetkisindeki çalışmalar ve yasal düzenlemelerden ayrı yapılması gerekenler diye üç başlık altında öneriler getirmiştir. Üye devletler arasında karşılıklı idari işbirliğinin, yardımın ve bilgi değişiminin artırılması Komisyon yetkisindeki çalışmalar arasında yer alırken, risk analizleri çerçevesinde denetim stratejilerinin belirtilmesi üye ülkelerin yetkisinde düşünülmüştür.¹⁶⁰

¹⁵⁶ Tunçer, op. cit., s. 291

¹⁵⁷ Tuncer, Sarıkaya, op.cit., s. 181

¹⁵⁸ European Commission (c), op. cit., s. 10

¹⁵⁹ Tuncer, Sarıkaya op. cit., s. 181

¹⁶⁰ European Commission, (c), op. cit., s. 19

AB’de vergilendirme konusunda bir direktifin oluşması için önce Komisyon tarafından bir öneri hazırlanır ve daha sonra Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komite’ye danışılıp Konsey tarafından oybirliği ile kabul edilir. AB’nin bu günkü üye sayısı oybirliği ile karar almayı oldukça güçleştirmektedir, Bu durum vergi alanında karar almayı zora sokar. Bu nedenle, AB’nin vergi politikaları konusundaki en önemli sorunun karar alma sürecinde yaşandığını söylemek mümkündür.¹⁶¹ AB’nin ekonomik entegrasyon konusunda daha fazla yol alabilmesi için daha etkin ve demokratik bir maliye ve vergi politikasına ihtiyacı vardır. Bunun için, AB karar alma mekanizmasını, daha etkin ve demokratik bir politik karar alma mekanizmasına dönüştürmelidir. Karar alma mekanizması değişmediği sürece, tam ekonomik bütünleşmenin gerçekleştirilmesi bakımından önemli olan bir çok alanda, başta vergilendirme alanı olmak üzere, derinleşmesine bir entegrasyonun oluşturulması güçtür.¹⁶²

¹⁶¹ ibid. s. 22

¹⁶² F. Vanistendael, “No European Taxation Without European Representation”, **EC Tax Review**, Vol:9, Issue:3, Netherland, 2000, s.143

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Genel amacı ortak pazarın kurulması ve ekonomik politikaların birbirine yakınlaştırılmasını sağlamak olan Toplulukta vergi sistemlerinin uyumlaştırılması amaçlara ulaşmada bir araç olarak kullanılmaktadır. Rekabet şartlarını etkileyen vergi uyumlaştırması AB'de önemli bir yere sahiptir. Özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması gümrük duvarlarının kaldırılması kadar etkili işleve sahiptir.¹⁶³

Bu bölümde, AB'de ÖTV uyumlaştırılması, bu alanda karşılaşılan zorluklar, ÖTV'ye konu ürünler ve oranları ve AB'de uygulanan özel tüketim vergileri ele alınacaktır.

A. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi

AB, üye ülkeler arasında kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin serbest hareket edebileceği bir ortak pazar oluşturulmayı hedef seçmiş bir birliktir. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için, üye ülkeler arasındaki mali sınırların, gümrük sınırlarının ve vergi sınırlarının kaldırılması, üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gerekmiştir.¹⁶⁴

AB'de KDV'nden sonra, uyumlaştırma alanına giren ikinci önemli vergi türü ÖTV'dir. ÖTV, işlem hacmi üzerinden alınan vergilerle birlikte doğrudan

¹⁶³ HUD, op. cit., s. 13

¹⁶⁴ Mavral, op. cit., s.115

doğruya ekonomik politikalara bağlı oldukları ölçüde, milliyete dayalı ayrımcılık yaratarak üye devletler arasında rekabeti önemli ölçüde bozan bir yapıya sahiptir. Vergi sınırlarının ÖTV açısından devam ettiği bir ortamda bu sınırları sadece KDV açısından kaldırmanın bir önemi yoktur.¹⁶⁵

ÖTV uygulama kolaylıkları nedeni ile bugün dünyanın bir çok ülkesinde tercih edilen bir vergi türüdür. Dünyada ilk ÖTV uygulamaları ortaçağda alkollü içkiler üzerinden alınan vergiler olarak ortaya çıkmış sonraki dönemlerde de değişik mal grupları üzerinde uygulanmıştır. Bugün ÖTV konusu ve matrahı ülkeden ülkeye değişmekle beraber genellikle lüks tüketim maddeleri ile alkollü içeceklerin üretim aşamalarında veya piyasaya ilk çıkış safhalarında uygulanmaktadır.¹⁶⁶

AB’de ÖTV başlıca; tütün mamulleri, alkollü içkiler, madensel yağlar ve diğer bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel vergiler olarak tasarlanmıştır. Ülkelerin sosyo-ekonomik özelliklerini yansıtır biçimde çok sayıda mal ve hizmet bu vergi kapsamında olsa da; seçilen mal ve hizmetler halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufu sağlama amacına yöneliktir.¹⁶⁷

ÖTV’ne tabi olan mallar başka malların üretiminde de kullanılmaktadır. Özellikle alkol, tuz, şeker ve madeni yağlar pek çok malın üretim sürecinde yer almaktadır. Bu verginin mükellefinin malların üreticileri olması sebebiyle ÖTV tabi mal kullanarak başka mal üreten kişilerin üzerinde bu vergi yük olarak

¹⁶⁵ E. Can, **ÖTV ve Ekonomik Etkileri (AB Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2003,s.140

¹⁶⁶ TOBB, op. cit., s. 124

¹⁶⁷ Ö. F. Batırel, “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı ÖTV Yasası Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 253, Eylül 2002, s.5

kalmaktadır. Ayrıca, KDV matrahına da dahil olduğundan, KDV miktarında ve malın fiyatında değişikliklere sebep olur. ÖTV'nin vergiye tabi malların üretici veya ithalatçıları tarafından baştan ödendiği için bu malların ara mal olması durumunda bu vergilerin hammadde ve yarı mamul üzerindeki yükünün belirlenmesi zorlaşmaktadır.¹⁶⁸

Ortak Pazar kurulması ve topluluk içi serbest rekabeti geliştirmek amacı ile topluluk içinde gümrük sınırlarının kaldırılmasının yanı sıra vergi uyumunun gerekliliği kabul edilmiş ve 1962 yılından itibaren işlem vergileri üzerinde uyum çalışmaları başlamıştır. Uyum çalışmalarına yönelik ilk direktif 1967 yılında yayınlanmış ve 1973 yılında KDV kabul edilmiştir.¹⁶⁹

ÖTV'de uyumlaştırma sadece rekabet eşitliği ve serbest dolaşım açısından değil, ortak politikalar bakımından da önemlidir. Çünkü üye devletler ÖTV konusunda tüm serbestilerini korudukları sürece ortak politikalara ters düşen vergi önlemleri alabilirler. Örneğin, geçmişte, tarım politikasına yönelik amaçlarla Komisyon ÖTV'de indirim tavsiye ettikten kısa bir süre sonra bazı üye devletler büyük vergi artışları yapmışlardır.¹⁷⁰

ÖTV üzerinde uyumlaştırma çalışmaları erken başlamış olmasına rağmen KDV'de olduğu gibi hızlı olmamıştır. Çünkü, üye devletler tarım politikaları ve vergi kaybı endişesi ile uyumlaştırmaya isteksiz davranmışlardır. Ayrıca, vergilerin mali amacı ve vergiye tabi malların üye ülkelerin ekonomileri içindeki yerinin farklı olması da çalışmaları yavaşlatmıştır.¹⁷¹

¹⁶⁸ Özyer, op. cit., s. 28

¹⁶⁹ ibid, s. 29

¹⁷⁰ Mavral, op. cit., s. 119

¹⁷¹ Özyer, op. cit., s. 29

Üye devletlerde, ÖTV hasılatının %90–95’inin sağlandığı; tütün, alkol, bira, şarap ve madeni yağlardan alına ÖTV’lerin uyumlaştırılması kararlaştırılmış ancak, işlenmiş tütün dışında uzun süre başarı sağlanamamıştır. 1993 yılından itibaren iç pazarın oluşturulması için sınırların kaldırılması kararı alındıktan sonra, 1992 yılında çıkarılan direktiflerle tütün ve sigara dışında kalan vergi konularında vergi yapılarının, matrahlarının ve oranlarının uyumlaştırılma kararı alınmıştır.¹⁷²

92/12 numaralı direktif ile madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün vergi konusu olarak belirlenmiştir. Bunlardan alkol ve alkollü içkilerle işlenmiş tütün ürünleri tüketimi zorunlu olmayan keyif verici maddelerdir. Akaryakıt ürünleri ise, bu nitelikte olmamalarına rağmen uzun yıllar AB ülkelerinde yüksek vergiye tabi olmuşlardır.¹⁷³ Ancak AB üyesi ülkeler bu üç grup dışında kalan ürünler ve konular üzerinde de ÖTV alma hakkına sahiptir. Burada koşul, alınacak verginin matrahının saptanması, vergiyi doğuran olay, istisnalar vergi tarh ve tahsili gibi hususlarda ÖTV ile uyumlu bir vergi yapısına sahip olunması ve üye ülkeler arası ticarete yeni sınır formalitelerinin getirilmesine olanak vermemesidir.¹⁷⁴ Ayrıca, üye ülkelerin, belli ekonomik ve sosyal amaçlarla uyumlaştırma dışı ÖTV koyarken;

- Eş etkili vergi getirmemeleri,
- Konulan bu vergileri bir içi vergi olarak uygulamaları (Böylece hem yerli hem de ithal ürünlere uygulanabilir),

¹⁷² Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (b) , **Türkiye -AT Mevzuat Uyumu**, Özel İhtisas Komisyon Raporları Vergilendirme Alt Komisyonu, Cilt 2, Ankara, Kasım 1995, s.17

¹⁷³ H. M. Ay, “Türkiye’de ÖTV Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 192, Eylül 2004, s.164

¹⁷⁴ Mutlu, op. cit. S. 50

- İç vergi uygulamasında ayrımcı ve korumacı olmamaları,

Roma Antlaşmasında vurgulanmıştır. Üye ülkeler üçüncü ülkelere ithal edilecek ürünlerde iç vergi uygulaması açısından kural olarak serbesttirler.¹⁷⁵

AB'de ÖTV konusundaki düzenlemelerle ilgili bazı Konsey direktifleri şunlardır:¹⁷⁶

<u>72/464/AET</u>	İşlenmiş tütünlerin tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergiler - 19 Aralık 1972
<u>79/32/AET</u>	İşlenmiş tütünün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışında kalan diğer vergiler - 18 Aralık 1978
<u>80/369/AET</u>	72/464/AET ve 79/32/AET sayılı Konsey direktiflerinin Fransa Cumhuriyeti'nin denizaşırı topraklarında uygulanmamasına izin veren Direktif - 20 Mart 1980
<u>86/246/AET</u>	72/464/AET sayılı Direktifi değiştiren Direktif - 16 Haziran 1986
<u>92/12/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünlerin kontrolü, nakliyesi ve elde tutulması ile bu ürünlere yönelik genel düzenlemeler - 25 Şubat 1992
<u>92/78/AET</u>	72/464/AET ve 79/32/AET sayılı Direktifleri değiştiren Direktif - 19 Ekim 1992
<u>92/79/AET</u>	Sigarlardan alınan ÖTV'nin yakınlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/80/AET</u>	Sigaraların dışındaki işlenmiş tütünlerden alınan vergilerin yakınlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/81/AET</u>	Madeni yağlardan alınan ÖTV'nin uyumlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/82/AET</u>	Madeni yağlardan alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılması 19 Ekim 1992

¹⁷⁵ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (a), **AT'da Dolaylı Vergilerin Uyum: Gelişmeler ve Beklentiler**, Ankara, (Hazırlayan: KİRAZCI, M., Deniz), Eylül 1990, s. 48-70

¹⁷⁶ Maliye Bakanlığı , Gelirler Genel Müdürlüğü , <http://www.gelirler.gov.tr/gelir.2.nsf/aetmenu?OpenPage> <10.02.2006>

<u>92/83/AET</u>	Alkol ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV'nin uyumlaştırılması - 19 Ekim 1992
<u>92/84/AET</u>	Alkol ve alkollü içkilerden alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılması
<u>92/108/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünler için genel düzenlemeler getiren ve bu ürünlerin elde tutulması, nakli ve bu ürünlerin kontrolü ile 92/81/AET sayılı direktifi değiştiren 92/12/AET direktifinin değiştirilmesiyle ilgili direktif - 14 Aralık 1992
<u>92/108/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünler için genel düzenlemeler getiren ve bu ürünlerin elde tutulması, nakli ve bu ürünlerin kontrolü ile 92/81/AET sayılı direktifi değiştiren 92/12/AET direktifinin değiştirilmesiyle ilgili direktif - 14 Aralık 1992
<u>94/74/AET</u>	ÖTV'ye tabi ürünler ve bu ürünlerin elde tutulması, nakli ve kontrolü ile bu ürünlere ait düzenlemelere ilişkin 92/12/AET sayılı direktifi, madeni yağlara ilişkin ÖTV'lerin yapılarının uyumlaştırılmasına dair 92/82/AET sayılı direktifi, madeni yağlara ilişkin ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasına dair 92/82/AET sayılı direktifi değiştiren direktif

Yukarıdaki direktiflere ek olarak 27.11.1995 tarihli 95/59/EC, 31.10.2003 tarihli 2003/96/EC sayılı direktifleri saymak ta mümkündür. Bunların içerikleri;

<u>95/59/EC</u>	İşlenmiş Tütün Konusunda Genel İlkelerin Belirlenmesine Yönelik Direktif. Bu Direktif ile İşlenmiş Tütün ve Sigara üzerinden alınan toplam verginin maktu olarak belirlenecek miktarı ile üye ülkelerin en çok tercih edilen Fiyat kategorisindeki toplam vergi yükünün %90'ını geçmemek üzere asgari tüketim vergisi konulabilmesi öngörülmektedir. ¹⁷⁷
<u>2003/96/EC</u>	Enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesi hakkında Konsey Direktifi ¹⁷⁸

¹⁷⁷ Official Journal of the European Union, OJ L 291, 06.12.1995, s. 40-45

¹⁷⁸ Official Journal of the European Union, OJ L 283 31.10.2003, s. 51-70,

25 Şubat 1992 tarihli ve 92//12/EEC sayılı direktife bakılacak olursa, bu direktifin ÖTV'ye tabi işlenmiş tütün, alkol ve alkollü içkilerle madeni yağların takibi, elde tutulması ve nakline dair genel düzenlemeleri içerdiği görülür.¹⁷⁹ Ayrıca, yukarıda belirtilen malların vergi ödemeden bulundurulacak yer ve kişileri, bu ürünlerin ithalinden vergi ödemesinde yararlanacak kişileri, ithalatın tanımı vergiyi doğuran olay, vergiyi tahsil etmeye yetkili ülke, asgari vergileme ölçüleri, malların işlenmesi, bulundurulması ve taşınması, istisnalar ve üye ülke temsilcilerinden oluşan ve denetime ilişkin kuralların belirlenmesine yardımcı olacak komite ile ilgili hükümler Direktif kapsamında ele alınmıştır.¹⁸⁰

Buna göre ÖTV malın tüketildiği üye ülkeye tahsil edilecektir. Bunun istisnası, kişilerin yolcu beraberli hükümleri çerçevesinde yollarında sınır ötesine taşıyabilecekleri mallardır. Bu malların maksimum miktarı Direktifte şu şekilde belirtilmiştir: ¹⁸¹

- ◆ Sigaralar: 800 adet
- ◆ Tütün: 1 kg
- ◆ Sigarillolar: 400 adet
- ◆ Purolar: 200 adet

¹⁷⁹ European Union Online, European Commission, Taxation and Customs Union, **Excise Duties , Common Provision: Legislation**
http://europa.eu.int/comm/Taxation_custom/Taxation/excise_duties/common_provisions/lagislation/index_en.htm <01.12.2005>

¹⁸⁰ Council Directive 92/12/EEC, **On the General Arrangements for the Products Subject to Excise Duty and on the Holding, Movement and Monitoring of Such Products**, Office of Official Publications of the European Communities
http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1992/en_1992LOO12_do_001.pdf ,<28.01.2006>,
Özyer,op. cit., s.29

¹⁸¹ European Union Online, European Commission, Taxation and Customs Union, travellers, **Buying Goods in Another Member State**,
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/travellers/within_eu/index_en.htm

- ◆ Yüksek alkollü içkiler: 10 Litre
- ◆ Ara ürünler: 20 Litre
- ◆ Şarap: 90 Litre
- ◆ Bira: 110 Litre

ÖTV mal hareket ve kontrol sisteminde değişikliğe ilişkin AB Direktifi 2003 tarihinde yayınlanmış ve 2009 tarihinde uygulamanın son halini alması önerilmiştir. Direktif, ÖTV kapsamındaki malların hareketlerini kontrol ve izlemeye yönelik gelişmiş bir bilgi işlem sistemi öngörmektedir.¹⁸²

Sigara üzerindeki vergilerin yakınlaştırılmasına yönelik Komisyon Direktifi ise 19 Ekim 1992 tarihli ve 92/79/EEC sayılı Direktiftir. Bu Direktif, sigara üzerinden alınacak verginin matrahını ve vergileme ölçüsünü belirlemektedir. Sigara üzerinden alınacak vergi nispi ve birim başına maktu olmak üzerine alınacak ve vergi yükü perakende satış fiyatının 57% sinden az olmayacaktır.

Vergi birim başına maktu olarak alındığında, 1000 sigara üzerinden 60 euro'dan az olamayacak şekilde belirlenmiştir. Bu miktar 1 Temmuz 2006 tarihinden itibaren 64 euro olacaktır.¹⁸³

19 Ekim 1992 tarihli ve 92/80/EEC sayılı direktif ise, sigara dışında kalan tütün ve tütün mamullerinin üzerindeki vergilerin yapılarının ve oranlarının yakınlaştırılmasına yönelik hükümleri içermektedir.

¹⁸² Mustafa Susam ,**ÖTV' nin yapısı ve Türk ÖTV'nin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul , 2004, s.63-64

¹⁸³ European Union Online, European Commission, Taxation and Customs Union, **Excise Duties:Tobacco Products, Legislation**
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/legislation/index_en.htm <12.12.2005>

Buna göre, puro ve sigarillolar %5 veya her 100 birim veya her kilogram için 11 euro, ince kesilmiş tütün ve sarılmış sigaralar için bütün vergiler dahil 36% veya kilogram başına 32 euro, diğer içimlik tütünler için ise bütün vergiler dahil 20% veya kilogram başına 20 euro belirlenmişti.

95/59/EEC sayılı direktif işlenmiş tütün ve sigara üzerinden alınan toplam verginin (KDV dahil) maktu olarak belirlenecek miktarı ile üye ülkelerin en çok tercih edilen fiyat kategorisindeki toplam vergi yükünün %90'ını geçmeyecek şekilde asgari tüketim vergisi koyabilmelerini öngörür.

92/83/EEC ve 92/84/ECC sayılı direktifler alkol ve alkollü içeceklerin yapılarının uyumlaştırılmasına yönelik olan direktiflerdir. Buna göre, her hektolitrede (100 Litre) bira için 0,748 euro (0,748 euro/hl/plato) veya derece başına 1,87 euro (1,87 euro/hl/alkol), etil alkol için hektolitre litre başına 550 euro, alkol için hektolitre başına 45 euro, saf alkol için ise hektolitre başına 550 euro belirlenmiştir.

Madeni yağların ÖTV yapılarının uyumlaştırılmasına yönelik direktifler ise 92/81/EEC ve 92/82/EEC sayılı direktifler bulunmaktadır. Ayrıca, 1 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe giren 2003/96/EC sayılı Direktif enerji ürünlerinde düzenlemeler yapmıştır.

Buna göre kurşunsuz benzinden 1000 litre için 337 euro, kurşunlu benzin için 287 euro, gazyağı için eğer ticari-sınai amaçlı içinse 18 euro, itici güç olarak kullanılıyorsa 285 euro, kerosenden itici güç olara kullanılıyorsa 245 euro, ticari-sınai amaçlı kullanılıyorsa 18 euro ve ısınma amaçlı kullanılıyorsa 0 vergi, ağır fuel oilden 13 euro, likit petrol gazı (kg başına) ve metandan itici güç

olarak kullanılıyorsa 100 Euro, ticari-sınai amaçlı kullanılıyorsa 36 euro, yakıt amaçlı kullanılıyorsa ise sıfır vergi oranları minimum olarak düşünülmüştür.¹⁸⁴

1. Vergiyi Doğuran Olay

AB üyesi ülkelerde ÖTV'ye konu ürünlerin üretilmesi ve ithali vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir. KDV'ye bakıldığında ise vergiyi doğuran olayda; genel kural ürünlerin teslimine bağlanmıştır. Oysa, ÖTV'de malların üretilmeleri ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

AB, malların ithali ve üretimini, ÖTV hukukunda vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiştir. Ancak, bu genel kural olmakla beraber, AB ÖTV hukukunda vergiyi doğuran olay için belli koşullara uymak şartıyla erteleme düzenlemelerinden yararlanılmaktadır.¹⁸⁵

Ülkeler arası ticarete ÖTV için ithalat vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. İthalat klasik anlayışı ile ürünlerin bir ülkeden diğer bir ülkeye geçmesi anlamına gelmektedir. AB üyesi ülkelerin birinden diğerine ÖTV'ye konu ürünlerin geçmesi ithalat tanımına girmemektedir.¹⁸⁶

AB üyesi ülkelerde, tüketiciler bir başka üye ülkeden kişisel ihtiyaçları için, vergisi ödenmiş sınırsız miktarda ÖTV konusu mal alabilme hakkına sahiptirler. Bununla beraber, ticari maksatlı alımlarda, posta yolu ile siparişlerde, ÖTV'nin varış ülkesinde ödenmesi ilkesi kabul edilmiştir.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Bilici (a), op. cit., s. 193-194

¹⁸⁵ Can, op.cit., s.117-118

¹⁸⁶ B. Kulu (d), "Özel Tüketim Vergisine Geçilirken, AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır", **Yaklaşım**, Sayı: 112, Nisan 2002, s.25

¹⁸⁷ Baturel, op. cit., s. 6

2. Özel Tüketim Vergisine Konu Ürünler

AB' de ÖTV üç ana mal grubu üzerinden alınmaktadır. Bunlar; alkol ve alkollü içecekler, işlenmiş tütün ürünleri ve akaryakıt ve diğer petrol ürünleridir.¹⁸⁸

Ülkelerin sosyal ve ekonomik özelliklerine göre çok sayıda mal ve hizmet bu grup içinde yer alabilmektedir. Buna rağmen seçilen ürünler yüksek miktarda gelir sağladıkları için bu grup içinde yer almıştır. Ayrıca, alkollü içkiler ve tütün ürünleri dikkate alındığında, özel tüketim vergilemesi ile bu ürünlerin sağlığa zararlı etkileri açısından, özellikle gelir seviyesi düşük kesimlerde azaltılması söz konusu olabilir.¹⁸⁹

Yukarıdaki mal grupları ile halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufu sağlamak amaçlanmıştır.

AB ÖTV hukukuna göre seçilen üç temel ürün grubunun, ÖTV dışında diğer dolaylı vergilere konu olmalarına izin verilmiştir. Başka bir ifade ile, bu gruptaki ürünler için sadece ÖTV uygulaması ve başka bir dolaylı vergi uygulanmayacağı şeklinde bir kural yoktur. Diğer taraftan, ÖTV uygulaması, akaryakıt, sigara ve içki dışındaki ürünlere de uygulanabilecektir. AB ortak hukukunun diğer genel düzenlemelerine aykırı olmamak üzere, başka ürün gruplarına da ÖTV uygulanması mümkündür.¹⁹⁰

¹⁸⁸ European Union Online, European Commission, Taxation and Customs Union, **Excise Duties: General Overview**
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_en.htm
<22.12.2005>

¹⁸⁹ OECD, **Consumption Tax Trends VAT/GST, Excise and Environmental Taxes**, Paris, 2001, s.25-27

¹⁹⁰ Can, op. cit., s.111

3. Özel Tüketim Vergisi Oranları

Özel tüketim vergilerinin oranlarında uyum sağlanmasına KDV’dekinden daha çok ihtiyaç olmuştur. ÖTV’ ye tabi şeker, alkol, madeni yağlar gibi bazı ¹⁹¹ malların bir kısmı hem doğrudan doğruya tüketime konu olurken, hem de sanayi hammaddesi olarak kullanılır. Sanayi alanında kullanıldıklarında bu mallar üzerindeki vergiler, tüketim vergisi olmaktan çıkar ve üretim vergisi durumuna dönüşür. Üye ülkelerin vergi oranları farklı olduğu ölçüde üretim maliyetindeki ve fiyatlardaki farklılıktan dolayı rekabet eşitliği bozulur.¹⁹²

ÖTV ile uyumlaştırma konusunda vergilerin yapılarından çok, oranları önem arz etmektedir. Her ülke farklı vergi sistemi ve toplumsal koşulların etkisi altında olduğundan ÖTV alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları oldukça yavaş ilerlemiştir. ¹⁹³ Diğer bir ifade ile, ulusal farklılıklar vergi oranlarında uyum sağlamayı imkansız hale getirmektedir. Bu nedenle, Komisyon, ÖTV’de tam bir uyum sağlamaya yönelik amacını değiştirmiş ve bazı asgari oranların tespiti ile yetinmiştir.

Üye ülkelerin uyguladıkları ÖTV oranlarında büyük farklılıkların olması, ortak bir noktada uyumlaştırmayı zora sokmuştur. Çünkü, ortak noktada uyumlaştırma bazı ülkeler için vergi kaybı, bazıları içinse yeni vergi koymak anlamına gelmektedir. Yeni vergi koymak veya vergilerden vazgeçmek üye ülkeler için zor bir durumdur. Bu nedenle, üye ülkelerin uygulamak zorunda olduğu kesin oranlar kabul etmek yerine, içinde çeşitli istisnaların da olduğu

¹⁹¹ Mavral, op. cit, s. 117

¹⁹² Aydın, op. cit., s. 33-34

¹⁹³ Ay, op. cit., s. 165

minimum oranların kabulü şeklinde bir uyumlaştırmaya gidilmiştir. 1992 yılında çıkarılan direktiflerle ÖTV'ye konu olan ürünlere uygulanması gereken minimum oranlar belirlenmiştir. Vergiler genel olarak spesifik usulde tespit edilmiş ve üye ülkelerin bu oranların altında vergi uygulamaları yasaklanırken üst sınırın belirlenmesinde serbest bırakılmışlardır.¹⁹⁴

B. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Gereği

Muamele vergilerinin ve ÖTV'nin üye devletler arasında ticareti engelleme riskinin olmasına rağmen, AET kurulurken bu alan üye devletlerin yetkisine bırakılmıştır. Ancak, vergi sınırlarının ve vergi ayarlamalarının ÖTV yönünden sürmekte olduğu bir sistemde sadece KDV alanında uyumlaştırma yapmak yeterli değildir.¹⁹⁵ Çünkü alkol, madeni yağlar ve şeker gibi ÖTV'ye tabi bazı mallar sanayi maddesi olarak ta kullanılmaktadır. Sanayide kullanıldıkları için vergi üretim vergisine dönüşmektedir. ÖTV oranlarının farklı olması fiyatlarda da farklılıklar yaratmakta ve mallar arasında rekabet eşitliği bozulmaktadır. KDV'de olduğu gibi bu eşitsizliği malların ihracı sırasında vergi iadesi ile gidermek mümkün değildir. Çünkü, ÖTV son satıştan önceki bir üretim aşamasında alınan toplu gider vergileri olduğundan bu vergilerin hammadde veya yarı mamul üzerindeki yükü belirlenemez.¹⁹⁶

Üye ülkelerde uygulanan özel tüketim vergileri ile matrah, oran, ve diğer konulardaki farklılıklar, bazı üyelerin rekabet üstünlüğü elde etmelerine

¹⁹⁴ Bilici (a), op. cit., s.192

¹⁹⁵ Aydın, op. cit., s.

¹⁹⁶ DPT(b), op. cit., s. 16

yol açar. Özellikle yolcu muafiyeti uygulaması sayesinde, mükellefler sınırı geçerek akaryakıt, alkollü içki, tütün mamulü ihtiyaçlarını ÖTV'nin düşük olduğu ülkelerde karşılamayı tercih ederler.¹⁹⁷

Gümrük birliği açısından da ÖTV'de uyum sağlama zorunluluğu vardır. Çünkü, üye ülkeler gümrük vergilerinin kaldırılması ile ortaya çıkan boşluğu ÖTV ile doldurma eğilimi içine girebilirler. Böylece gümrük vergisine eş etkili vergiler yaratılarak mallar arasında rekabet eşitliği ve serbest dolaşım önlenir.¹⁹⁸

Verginin tahsil tekniği açısından, hesaplanan özel tüketim vergileri daha sonra malın fiyatına ilave edilerek KDV matrahına dahil edilirler. Başka bir ifade ile tahakkuk eden ÖTV üzerinden de KDV alınır. Bu durumda, özellikle düşük oranlı ÖTV uygulayan ülkelerde KDV oranları da düşük çıkmakta ve bu ülkeler çifte rekabet avantajına sahip olabilmektedir.¹⁹⁹

Özel tüketim vergileri toplumsal koşulların ve geleneklerin etkisi altında geliştiğinden bu alanda uyumlaştırma zor ve yavaş ilerlemiştir.

Sonuç olarak;

- Özel tüketim vergilerinin, yapıları ve oranları ile AB içinde ayrımcılığa ve sapmalara neden olabilirliliği,
- Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasının iç piyasanın tamamlanması için gerekliliği,
- Tarım, çevre, ulaştırma ve enerji politikalarının düzgün işleminin ÖTV alanında bir uyumlaştırmayı gerektirmesi²⁰⁰

¹⁹⁷ Bilici (a), op. cit., s.190

¹⁹⁸ DPT(b) op. cit., s. 19

¹⁹⁹ Bilici (a), op. cit., s.190

²⁰⁰ N. Andel, “ Public Finance and Trade: The European Community”, **İnternational Institute of Public Finance**, 44th Congress İstanbul, August, 1988, s. 20-21

ÖTV alanında uyumlaştırmayı gerektirmiştir.

C. Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırılmasında Karşılaşılan Güçlükler

Topluluğun kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasının 93.maddesi ÖTV uyumlaştırılmasına yönelik hükümler içerse de, bu alandaki çalışmalar çok yavaş ilerlemiş ve bazı zorluklarla karşılaşmıştır.

Üye ülkeler ÖTV'ye konu olan mallar hakkında farklı görüşlere sahiptir. Bira ve şarabın lüks mallar sayılıp sayılamayacağı, tüketicinin ağır vergilendirme ile sağlığa zararlı sigara içiminden caydırılıp caydırılamayacağı, madeni yağlar yerine daha ucuz enerji kaynaklarını kullanmanın vergilendirme yolu ile özendirilip özendirilemeyeceği gibi soruların yanıtları bütün üye ülkelerde aynı değildir. Ayrıca, ÖTV genellikle bol gelir sağlamaya yönelik yüksek oranlı vergiler olduğundan üye devletler arasındaki oran farklılıkları KDV'den daha büyük olmaktadır.²⁰¹

Üye ülkelerdeki tüketim alışkanlıklarının farklı olması, vergi konusu mal ve hizmetlerde farklı istisna ve muafiyetlerin uygulanması, toplam vergi gelirlerinde ÖTV'nin payının değişiklik göstermesi, üye ülkelerdeki vergi sistemlerinin farklılığı ve ÖTV'yi kısa dönemde bir ekonomik politika aracı olarak kullanma alışkanlıklarının farklı olması, AB'yi ÖTV alanındaki hedeflere ulaşmada yavaşlatmıştır.²⁰²

Bazı üye ülkelerde geleneksel olarak vergi dışı tutulan bazı malların aniden vergilendirilmelerinin güçlüğü ve vergilerde yapılan hızlı değişikliklerin

²⁰¹ Mavral, op. cit. S. 117

²⁰² TOBB, op. cit., s. 125

tüketim yapısını değiştirebilir olması ve bu durumun da geleneksel ürünler içinde problemlere yol açma olasılığı özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında karşılaşılan diğer zorluklar olarak ortaya çıkmıştır.²⁰³

Bu engellere, ÖTV'nin mali amacı ön planda olan yüksek oranlı vergiler olma özelliği de eklenince, uyumlaştırma büyük oranda yavaşlamıştır.

D. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri

AB'nde alkollü içkiler, sigara ve sigara dışındaki tütün mamullerinden ve akaryakıt ürünlerinden ÖTV alınması 19.10.1992 tarihinde çıkarılan direktifle kararlaştırılmıştır. Ancak bazı üye ülkelerde bu üç grup dışında kalan bazı ürünlere de ÖTV uygulanmaktadır. Bu ürünler arasında şeker, kahve, çay ve otomobilleri saymak mümkündür.²⁰⁴ Ancak bu üç grup dışındaki mallar ÖTV uyumlaştırılması dışında bırakılmıştır. Bunun nedeni ise, bunlardan toplanan ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV hasılatı içindeki ağırlığının sadece %10 civarında kalmasıdır. ÖTV hasılatının %90 lık kısmı ortak mevzuata dahil olan üç grup üzerinden toplanmaktadır.²⁰⁵

1. Alkol ve Alkollü Ürünlerden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Alkol ve alkollü içkilerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin vergi oranları arasında farklılıklar vardır. Bu farklılıklar iklim koşullarına veya geleneksel nedenlere dayandırılmaktadır. Örneğin, kuzey ülkelerinde alkollü

²⁰³ Can, op. cit., s. 151

²⁰⁴ Kopits, s.31-32

²⁰⁵ Bilici (a), op. cit., s. 191-192

içkiler üzerinden alınan vergiler oldukça yüksekken, Akdeniz ülkelerinde daha düşük oranlar uygulanmaktadır.²⁰⁶ Yunanistan’da şarap üzerinde tüketim vergisi bulunmazken, Almanya’da sadece köpüklü şaraptan vergi alınmakta, Lüksemburg da ise ithal şarap üzerine vergi uygulanmaktadır.

Alkol ve alkollü içkilerle ilgili direktifler 92/83 /EEC ve 92/84/EEC numaralı direktiflerdir. Bu direktiflere göre, alkol ürünleri bira, şarap, diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkol olmak üzere gruplandırılmıştır. Direktiflerde ayrıca, alkol ve alkollü ürünler özelliklerine ve alkol derecelerine göre tanımlanmıştır. Alkollü ürünün ara malı ya da sonlandırılmış ürün olmasına göre de farklı değerlerde vergilendirme yapılmaktadır.²⁰⁷ Belirlenen asgari vergi, işletme büyüklüğüne bağlı olarak da değişebilmektedir.

AB Komisyonu çıkardığı direktiflerle, alkol ve alkollü ürünler için tam bir uyumlaştırmanın mümkün olmaması nedeni ile, bu ürünler üzerinde uygulanacak minimumu ÖTV oranlarını kararlaştırmıştır. Üye ülkeler kararlaştırılan bu oran altında vergi alamayacak ancak üst sınırdan serbest olacaklardır.²⁰⁸

AB’de alkol ve alkollü ürünlere uygulanacak ÖTV’de çeşitli muafiyetlerin uygulanması konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Alkollü ürün tamamen içilmez durumda dağıtıldığında, kişilerin tüketimleri için üretilmemiş olması durumunda, analiz ve bilimsel araştırmalarda, hastaneler ve eczanelerde,

²⁰⁶ Mutlu, op. cit., s.51

²⁰⁷ S. Ulutürk, “Avrupa Birliği Vergi Politikası”, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, M.Ş.Erdem, S. M. Aykın (Ed.), 1. baskı, Akdeniz Üniversitesi Akdeniz Ülkeleri Ekonomik Araştırmalar Merkezi, Antalya, Ezgi Kitabevi,2003 s. 130-131

²⁰⁸ European Union Online, European Commission, Taxation and Custom Union,**Alcoholic Beverages: Legislation**

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/index_en.htm <11.01.2006>

* Hektolitire: 100 Litre

son ürün alkol içermememsi halinde imalatta kullanılmasında ve alkol üzerinden alınan ÖTV'nin uygulanmadığı ürünlerin üretilmesinde kullanılması durumunda ÖTV'den muaftır.²⁰⁹

92/84/EEC sayılı Direktifle alkol ve alkollü ürünlerin minimum ÖTV oranları belirlenmiştir. Buna göre, birada hektolitres*/alkol başına 1,87 euro, hektolitres/plato başına 0,748 olarak belirlenmiştir. Birincisi alkol derecesi başına birim hektolitrenin vergisini, ikincisi ise hektolitres başına vergiyi göstermektedir. Ara mamullerde ise vergi hektolitres başına 45 euro olarak belirlenmiştir. Alkole bakıldığında ise, saf alkol hektolitres başına 550 euro'dur. Şarap ile bira ve şarap dışında kalan fermanteli içkilerde ise özellikle bazı ülkelerin istememesi üzerine minimum vergi oranı sıfır olarak kararlaştırılmıştı.²¹⁰

²⁰⁹ Ulutürk, op. cit., s. 131,

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/index_en.htm <11.01.2006>

²¹⁰ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/index_en.htm <11.01.2006>

Tablo 1
Mamül Bira ve Küçük İşletmeler Tarafından Üretilen Birada AB
ülkelerinde Uygulanan ÖTV Oranları (100 litre (lt) için euro)

Üye Ülkeler	Mamül Bira		Küçük İşletmelerce Üretilen Bira**	
	ÖTV (100 litre) euro	KDV %	ÖTV(100 litre) euro	KDV %
Almanya	0,787	16,00	0,66	16,00
Avusturya	2,00	20,00	1,80	20,00
Belçika	1,71	21,00	1,69	21,00
Çek Cumh.	0,759	19,00	0,68	19,00
Danimarka	6,84	25,00		25,00
Estonya	3,71	18,00	1,85	18,00
Finlandiya	19,45	22,00	17,51	22,00
Fransa	2,60	19,60	1,30	19,60
Hollanda		19,00	29,05	19,00
İngiltere	18,22	17,50		17,50
İrlanda	19,87	21,00		
İspanya	0,91	16,00	2,50	16,00
İsveç	16,18	25,00		
İtalya	1,59	20,00		
Kıbrıs	4,86	15,00		
Letonya	2,03	18,00	1,01	18,00
Litvanya	1,83	18,00		
Lüksemburg	0,7933	15,00	0,79	15,00
Macaristan	1,706	25,00		
Malta	0,746	18,00	0,373	18,00
Polonya	1,57	22,00	1,72	22,00
Portekiz		19,00	11,10	19,00
Slovakya	1,25	19,00	0,92	19,00
Slovenya	6,85	20,00		
Yunanistan	1,13	18,00	0,57	19,00
<i>Aday Ülkeler</i>				
Bulgaristan	0,767	20,00		
Romanya	0,60	19,00	0,38	19,00

Kaynak: European Commission (d), **Excise Duty Tables: Part I Alcoholic Beverages**, Directorate General Taxation and Customs Union Tax Policy, 2006, s. 7-9

[http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise/duties-part I alcoholic-en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise/duties-part_I_alcoholic-en.pdf)

** Yıllık üretimleri 200 000 hektolitreden az olan işletmeler küçük işletme olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yer alan Tablo 1 AB’de biraya uygulanan ÖTV oranlarını göstermektedir. AB direktiflerinde bira ve şarap üreten küçük işletmeler için asgari vergi oranını daha düşük tutmuştur.²¹¹

Tablo 1’ de görüldüğü üzere, AB ülkelerinden İrlanda 19,87 euro ile 100 litre biraya en çok ÖTV uygulayan ülke konumundadır. Bu ülkeyi 19,45 ile Finlandiya, 18,22 ile İngiltere izlemektedir. Bu ülkelerin bira için önerilen asgari oranın oldukça üstünde bir oran uygulamaları dikkat çekicidir.

Tablo 1 incelendiğinde, yeni katılan üye ülkelerin vergi oranlarının asgari orana, eski üyelere kıyasla, daha yakın oldukları görülmektedir. Yeni üyelere olan Malta 0,746 euro ile en düşük orana sahip ülkedir.

Şarap ürünleri üzerinden alınan ÖTV oranları aşağıda yer alan Tablo 2’de gösterilmiştir. AB asgari vergi olarak bu ürün için sıfır tutarın belirlemiştir. Başka bir ifade ile, bu ürün için AB ortak bir zorunluluk getirmemiş, oranların belirlenmesi AB üyesi ülkelerin kendi tercihlerine bırakılmıştır. Böylece üye ülkeler kendi ekonomik ve mali politikalarını göz önüne alarak şarap üzerine vergi koyma yetkisine sahip olmuşlardır.

²¹¹ European Union Online, SCADPlus, **Alcohol and Alcoholic Beverages: Harmonization of the Structure of Excise Duties**
<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31023.htm> 15.01.2006>

Tablo 2:
Şarap Ürünlerinde Birlik Üyesi Ülkelerde Uygulanan
ÖTV Oranları (100 lt için euro)

Üye Ülkeler	Şarap (still)		Şarap (sparkling)	
	ÖTV (100 lt) euro	KDV %	ÖTV(100 lt) euro	KDV %
Almanya	0	16,00	136,00	16,00
Avusturya	0	20,00	0	20,00
Belçika	47,01	21,00	161,1308	21,00
Çek Cumh.	0	19,00	74,00	19,00
Danimarka	123,65	25,00	164,78	25,00
Estonya	66,47	18,00	66,47	18,00
Finlandiya	212,00	22,00	212,00	22,00
Fransa	3,40	19,60	8,40	19,60
Hollanda	59,02	19,00	201,24	19,00
İngiltere	236,59	17,50	319,18	17,00
İrlanda	273,00	21,00	546,01	21,00
İspanya	0	16,00	0	16,00
İsveç	244,55	25,00	244,55	25,00
İtalya	0	20,00	0	20,00
Kıbrıs	0	15,00	0	15,00
Letonya	43,44	18,00	43,44	18,00
Litvanya	44,94	18,00	44,94	18,00
Lüksemburg	0	15,00	0	15,00
Macaristan	3,25	25,00	37,04	25,00
Malta	0	18,00	0	18,00
Polonya	31,17	22,00	31,17	22,00
Portekiz	0	12,00	0	19,00
Slovakya	0	19,00	59,89	19,00
Slovenya	0	20,00	0	20,00
Yunanistan	0	19,00	0	19,00
<i>Aday Ülkeler</i>				
Bulgaristan	0	20,00	0	20,00
Romanya	0	19,00	30,00	19,00

Kaynak: European Commission (d), op. cit., s. 10-11
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise/duties-part_I_alcoholic-en.pdf

Tablo 2 incelendiğinde, Yunanistan, İspanya, İtalya, Almanya, Çek Cumhuriyeti, Kıbrıs, Lüksemburg, Malta, Avusturya, Portekiz, Slovenya ve Slovakya'nın şarap ürününe hiç ÖTV yüklediği buna rağmen diğer ülkelerin bu ürünü vergilendirdiği görülmektedir. 100 Litre için en yüksek vergi 273 euro ile İrlanda' da uygulanırken bu ülkeyi 244,55 ile İsveç, 236,59 ile İngiltere izlemektedir

Tablo 3
AB’de Alkol Ürünlerinde Uygulanan ÖTV Oranları (100 lt için)

Üye Ülkeler	Alkol (Normal İşletmeler)		Alkol (Küçük İşletmeler)	
	ÖTV (100 lt) euro	KDV %	ÖTV(100 lt) euro	KDV %
Almanya	1303,00	16,00	730,00	16,00
Avusturya	1000,00	20,00	540,00	20,00
Belçika	1666,886	21,00		
Çek Cumh.	838,13	19,00	420,00	19,00
Danimarka	2016,02	25,00		
Estonya	971,46	18,00		
Finlandiya	2825,00	22,00		
Fransa	1450,00	19,60		
Hollanda	1775,00	19,00		
İngiltere	2830,00	17,50		
İrlanda	3925,00	21,00		
İspanya	830,25	16,00	726,50	16,00
İsveç	5553,45	25,00		
İtalya	730,87	20,00		
Kıbrıs	608,17	15,00		
Letonya	926,78	18,00		
Litvanya	823,97	18,00		
Lüksemburg	1041,152	15,00		
Macaristan	779,70	25,00		
Malta	2328,83	18,00		
Polonya	1042,76	22,00		
Portekiz	916,08	19,00	449,06	19,00
Slovakya	623,83	19,00	311,92	19,00
Slovenya	694,30	20,00		
Yunanistan	1090,00	19,00		
<i>Aday Ülkeler</i>				
Bulgaristan	383,46	20,00		
Romanya	465,35	19,00		

Kaynak: European Commission (d), op. cit., s. 19-20
[http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alccoholic_beverages/rates/excise/duties-part I alcoholic-en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alccoholic_beverages/rates/excise/duties-part_I_alcoholic-en.pdf)

Yukarıda yer alan Tablo 3 AB’de alkol için uygulanan ÖTV oranlarını göstermektedir. AB üyesi ülkelerde alkollü içkilere uygulanan ÖTV oranlarını daha iyi irdeleyebilmek için, alkollü içkilerin hammaddesi olan ve saf alkol olarak bilinen etil alkolün ÖTV oranlarının iyi incelenmesi gerekir. Çünkü bu ürünlerdeki ÖTV miktarı da hesaba katılmaktadır. Örneğin, İsveç’te şarap üzerinden litre başına 2,45 euro alınan ÖTV, alkol üzerinden ise litre başına 55,53 euro alınmaktadır. %10 alkol içeren şarabın İsveç’teki ÖTV yükü sadece 2,44 euro değil buna ilaveten %10 luk alkolün içerdiği 5,55 euro da dahil edilecektir. Böylece şarabın ÖTV yükü litre başına ortalama 8 euro olacaktır.²¹²

²¹² Can, op. cit., s. 135

Tablo 4
AB Ülkelerinde Diğer Mayalı İçkilerden Alınan ÖTV Oranları
(100 lt için euro)

Üye Ülkeler	Diğer Mayalı İçkiler (Stil)		Diğer Mayalı İçkiler (Sparkling)	
	ÖTV (100 lt euro)	KDV %	ÖTV(100 lt euro)	KDV %
Almanya	0	16,00	136,00	16,00
Avusturya	0	20,00	144,00	20,00
Belçika	47,01	21,00	161,1308	21,00
Çek Cumh.	0	19,00	74,00	19,00
Danimarka	82,52	25,00	123,65	25,00
Estonya	66,47	18,00	66,47	18,00
Finlandiya	212,00	22,00	212,00	22,00
Fransa	3,40	19,60	3,40	19,60
Hollanda	59,02	19,00	201,24	19,00
İngiltere	236,59	17,50	319,18	17,00
İrlanda	273,00	21,00	546,01	21,00
İspanya	0	16,00	0	16,00
İsveç	244,55	25,00	244,55	25,00
İtalya	0	20,00	0	20,00
Kıbrıs	0	15,00	0	15,00
Letonya	43,44	18,00	43,44	18,00
Litvanya	44,94	18,00	44,94	18,00
Lüksemburg	0	15,00	0	15,00
Macaristan	3,25	25,00	37,04	25,00
Malta	0	18,00	0	18,00
Polonya	31,17	22,00	31,17	22,00
Portekiz	0	19,00	0	19,00
Slovakya	0	19,00	59,89	19,00
Slovenya	0	20,00	0	20,00
Yunanistan	0	19,00	0	19,00
Aday Ülkeler				
Bulgaristan	0	20,00	0	20,00
Romanya	0	19,00	34,05	19,00

Kaynak: European Commission (d), op. cit., s. 14-15
[http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise/duties-part I alcoholic-en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise/duties-part_I_alcoholic-en.pdf)

Yukarıda yer alan Tablo 4 diğer mayalı içkilere yönelik uygulanan vergileri göstermektedir. Burada görüldüğü üzere, ÖTV genel olarak ya hiç alınmamış ya da oranları düşük tutulmuştur. Buna rağmen özellikle İrlanda, İsveç, İngiltere ve Finlandiya yüksek oranlar uygulamıştır.

Tablo 5
AB Ülkelerinde Ara Ürün Olarak Kullanılan Alkollü
Maddelere Uygulanan ÖTV (100 lt için euro)

Üye Ülkeler	Ara Ürünler	
	ÖTV (100 lt euro)	KDV %
Almanya	153,00	16,00
Avusturya	73,00	20,00
Belçika	161,1308	21,00
Çek Cumh.	74,00	19,00
Danimarka	164,78	25,00
Estonya	107,37	18,00
Finlandiya	424,00	22,00
Fransa	214,00	19,60
Hollanda	201,24	19,00
İngiltere	315,44	17,50
İrlanda	396,12	21,00
İspanya	55,53	16,00
İsveç	500,29	25,00
İtalya	56,15	20,00
Kıbrıs	45,70	15,00
Letonya	66,61	18,00
Litvanya	104,87	18,00
Lüksemburg	66,9313	15,00
Macaristan	53,69	25,00
Malta	46,57	18,00
Polonya	62,57	22,00
Portekiz	53,34	19,00
Slovakya	62,38	19,00
Slovenya	62,55	20,00
Yunanistan	45,00	19,00
<i>Aday Ülkeler</i>		
Bulgaristan	46,01	20,00
Romanya	51,08	19,00

Kaynak: European Commission (d), op. cit., s. 16-17
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise/duties-part_I_alcoholic-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 5 AB ülkelerinde ara ürün olarak kullanılan alkollü maddelere uygulanan vergileri göstermektedir. Bu tabloya bakıldığında,

ÖTV oranlarının ülkeler arasında farklılıklar gösterdiği görülmektedir. En düşük ÖTV uygulayan Yunanistan (hektolitre başına 45 euro) ile en yüksek vergiyi uygulayan İsveç (hektolitre başına 500,29 euro) arasında yaklaşık 11 kat fark mevcuttur.

AB direktiflerine bakıldığında, alkol ve alkollü ürünlerin özelliklerine ve alkol derecelerine göre ayrıntılı olarak tanımlandığı ve alkollü ürünün ara malı ya da sonlandırılmış ürün olmasına göre de farklı değerlerde vergilendirildiği açıkça görülmektedir.

Alkol ve alkollü ürünlere uygulanacak ÖTV’de uygulanacak çeşitli muafiyetlerin uygulanması konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre, alkollü ürünler;

1. Tamamıyla içilmez durumda dağıtıldığında,
2. Bireylerin tüketimleri için üretilmemiş olması halinde,
3. Sirke gibi gıda maddelerinin ve alkol yoğunluğun %1,2’ yi geçmeyen alkolsüz içeceklerin üretiminde kullanılması halinde,
4. Çikolata üretiminde kullanılması halinde, ÖTV uygulama konusunda üye devletler serbest olacaklardır.

Ayrıca, alkollü ürünün; analizlerde, bilimsel araştırmalarda, hastane ve eczanelerde, son ürün alkol içermemesi kaydıyla imalatla kullanılmasında ve

alkol üzerinde alınan ÖTV'nin uygulanmadığı ürünlerin üretilmesinde kullanılması halinde de ÖTV' den muaf olması söz konusudur.²¹³

2. Tütün ve Tütün Mamulleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Sigara ve işlenmiş tütün ürünleri üzerinde yüksek oranda ad valorem ve spesifik vergi bulunmaktadır. Akaryakıt ve alkollü içkilerden farklı olarak tütün ürünlerinde sadece spesifik vergi değil aynı zamanda ad valorem vergiler de uygulanmaktadır. Üye ülkelerde sigara için KDV hariç, toplam perakende satış fiyatının asgari 57%' si kadar ÖTV uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Sigara dışında kalan puro, sigarillo ve tütün için spesifik veya ad valorem tercihi ülkelere bırakılmak üzere minimum vergi oranları belirlenmiştir.²¹⁴

92/79 sayılı direktife göre, üye devletlerde sigaralara uygulayacağı minimum tüketim vergisi; ürün başına hesaplanacak spesifik vergi, perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan ad valorem vergi ve katma değer vergisinden oluşacaktır.

Toplulukta tütün ve tütün mamulleri ile ilgili olarak ilk direktif teklifi 1967 yılında hazırlanmıştır. Bu direktif teklifine kadar ülkeler tütün ile ilgili olarak çok değişik vergileme uygulamaları sergilemişler ve bu durum ülkeler arasında önemli farklılıklara neden olmuştur. Yeni düzenleme ile haksız rekabeti ortadan kaldırmak amaçlanmıştır.

²¹³ Ulutürk. op. cit. S. 131

²¹⁴ Mutlu, op. cit., s. 51,

European Union Online, SCADPlus, **Cigarettes: Approximation of rates**,
<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31021.htm> <13.01.2006>

1972 yılında kabul edilen direktife göre sigara ve benzeri ürünler oransal ve maddi bir özel tüketim vergisine tabi olacaktır. Buna göre üye devletler, işlenmiş tütünler üzerindeki ÖTV'nin yapılarını aşamalı olarak uyumlaştıracaktır. Üye devletler işlenmiş tütüne KDV ve ÖTV dışında başka bir vergi uygulamayacaklardır. Spesifik vergi ve ad valorem vergi oranları ithal ve yerli sigaralar için aynı olmalıdır.

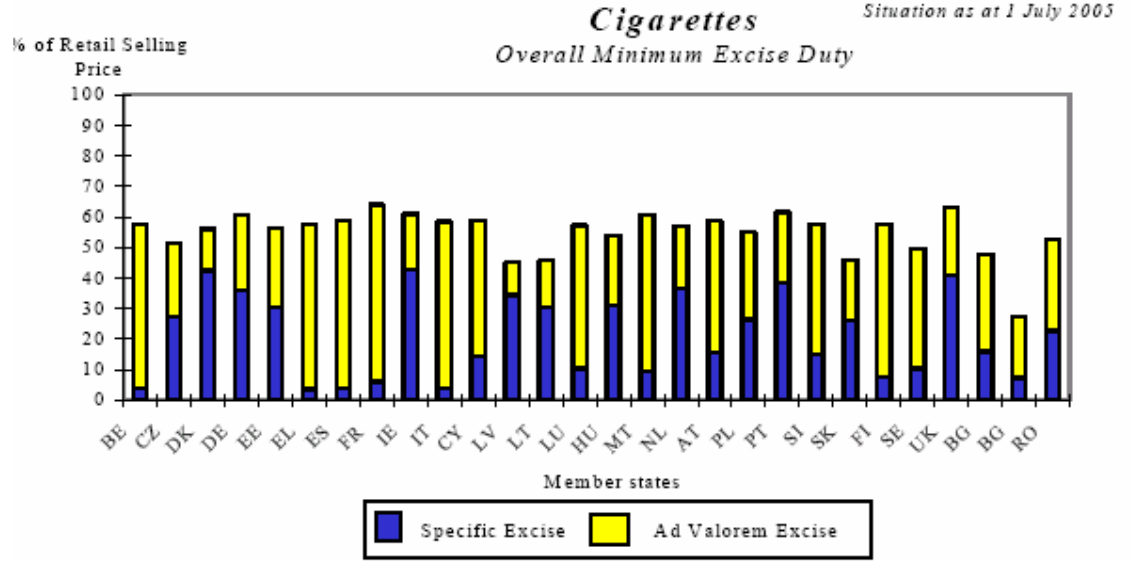
Sigara dışındaki ürünlerle ilgili olarak 1978 yılında Konsey tarafından 2. direktif kabul edildi. 1988 yılında Komisyon oran uyumlaştırmasına yönelik yeni bir öneri hazırladı. Buna göre 1000 sigara başına 19,5 ECU ve uyumlaştırmaya konu bir oran üzerinden vergileme yapılacaktır. Ayrıca ÖTV ve KDV'nin toplamının, vergi dahil perakende satış fiyatının 52% ile 54% arasında olmasına karar verildi. Daha sonra çıkarılan 92/79 sayılı direktif ile minimum ÖTV' nin tüm vergiler dahil perakende satış fiyatının 57% olması kararlaştırılmıştır.

İşlenmiş tütün alanında başarı sağlanmasının nedeni, sigaranın zararları konusundaki yaygın anlayış, tütün ithal ediliyor olması, Ortak Tarım Politikasının önemli bir ürün grubunu oluşturması ve üretim maliyet farklarının önemsiz olmasıdır.²¹⁵

²¹⁵ A. Açıkel, **Avrupa Ekonomi Topluluğunda KDV Uyumlandırması**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu, Ankara, 1989, s.33

Grafik 1

AB Ülkelerinde Sigara Perakende Fiyatının Yüzdesi Olarak Spesifik ve Ad Valorem
ÖTV



Kaynak: Excise duties in the EU, European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 2005, s. 9

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise/duties-part_III_tobacco-en.pdf

Yukarıda yer alan Grafik 1’de görüldüğü gibi sigaralar üzerinde ikili bir vergileme yapılmaktadır. AB ülkelerinde perakende satış fiyatının %50’si ile %70’i arasında değişen ÖTV açısından hem spesifik hem de ad valorem vergileme uygulanmaktadır. Eski AB üyesi ülkelerden Danimarka, Almanya, İrlanda, Hollanda, Portekiz, ve İngiltere’de ²¹⁶, yeni katılan üyelerden ise, Çek Cumhuriyeti, Letonya, Litvanya ve Macaristan da spesifik verginin yüksek olduğu görülmektedir. Buna karşın, Belçika, Yunanistan, Fransa, İspanya ve İtalya’da ise ad valorem verginin daha çok tercih edildiği görülmektedir.

²¹⁶ F. Stefano, **Excise Duties in the EU**, European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 2003, s.33

92/80 sayılı Direktif ile sigara dışındaki işlenmiş tütün, purolar ve diğer tütün ürünlerinin de minimum ÖTV'ye tabi olması öngörülmüştür. Ancak buna rağmen üye devletler sigara dışındaki ürünler için, maktu veya oransal bir vergileme veya her ikisini de uygulamak konusunda serbest bırakılmıştır.

AB üyesi ülkelerin tütün ürünlerinden aldığı ÖTV'lerin %95' den fazlası sigara üzerine uygulanan ÖTV' den elde edilmektedir.²¹⁷

²¹⁷ Commission of the European Communities, **Inventory of Taxes** Luxembourg, 2000, s.34

Tablo 6
Sigalar Üzerinden Alınan ÖTV(1000 sigara*)**

AB Ülkeleri	Spesifik ÖTV % PSF(Perakende satış fiyatı)	Ad valorem ÖTV %PSF	KDV %PSF	spesifik+ad valorem+KDV %PSF	Spesifik+Ad valorem ÖTV %PSF
Almanya	35,91	24,82	13,79	74,52	60,73
Avusturya	15,70	43,00	16,67	75,37	58,70
Belçika	3,87	53,76	17,36	74,99	57,63
Çek Cumh.	27,27	24,00	15,98	67,25	51,27
Danimarka	42,44	13,61	20,00	76,05	56,05
Estonya	30,55	26,00	15,25	71,78	56,55
Finlandiya	7,57	50,00	18,03	75,60	57,57
Fransa	6,03	57,97	16,39	80,39	64,00
Hollanda	36,53	20,56	15,97	73,06	57,09
İngiltere	41,12	22,00	1489	78,01	63,12
İrlanda	42,68	18,32	17,36	78,36	61,00
İspanya	3,63	54,00	13,79	71,42	57,63
İsveç	10,39	39,20	20,00	69,59	49,59
İtalya	3,75	54,74	16,67	75,17	58,50
Kıbrıs	14,54	44,50	13,04	72,09	59,05
Letonya	30,65	15,00	15,25	60,90	45,65
Litvanya	34,50	10,50	15,25	60,25	45,00
Lüksemburg	11,47	46,84	10,71	69,02	58,31
Macaristan	31,08	23,00	20,00	74,08	54,08
Malta	10,42	51,40	15,25	77,08	61,82
Polonya	2579	28,48	18,03	72,30	54,27
Portekiz	38,61	23,00	15,97	77,57	61,61
Slovakya	26,00	20,00	15,97	61,97	46,00
Slovenya	14,84	42,71	16,67	74,22	57,55
Yunanistan	3,67	53,85	15,97	73,47	57,50
<i>Aday Ülkeler</i>					
Bulgaristan (Filtreli ve Filtresiz)	15,93 7,27	31,80 20,00	16,67 16,67	64,39 43,94	47,73 27,27
Romanya	22,72	30,00	19,00	71,72	52,72

Kaynak: European Commission (f), **Excise Duty Tables: Part III, Manufactured Tobacco**, Directorate General Taxation and Customs Union Tax Policy, 2006, s. 7

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise/duties-part_III_tobacco-en.pdf

*** 1000 sigara = 50 paket sigara

Yukarıda yer alan Tablo 6 üye ülkelerin sigara için uyguladıkları özel tüketim vergisi oranlarını ve KDV'yi göstermektedir. Tablo 6 da görüldüğü gibi sigaranın satış fiyatının büyük kısmı ÖTV'lerden oluşmaktadır. Bu durum vergi geliri açısından özel tüketim vergilerinin önemini açıkça göstermektedir. Tabloda, üye ülkelerin toplam ÖTV oranlarının %45 ile %65 arasında olduğu ve yeni üyelerin sigara üzerinde uygulanan ÖTV konusunda AB politikalarına uyumlarını sağladıkları görülmektedir.

Tablodaki oranlara bakıldığında en yüksek spesifik vergiyi Danimarka, İrlanda ve İngiltere'nin uyguladığı görülmektedir. En az vergiyi de İspanya, Yunanistan İtalya ve Belçika uygulamıştır. Tabloda ki oranlar incelendiğinde, düşük spesifik vergi uygulayan ülkelerin genellikle ad valorem vergi uygulamayı tercih ettikleri görülmektedir. Nitekim en fazla ad valorem vergiyi Belçika, Yunanistan, İtalya ve İspanya uygulamaktadır. Genel vergi toplamı (ad valorem+ spesifik+ KDV) olarak bakıldığında, ülkeler arasında çok fazla fark olmadığı görülmektedir.

92/79 sayılı Direktif ile sigaralar üzerinden alınacak ÖTV'nin minimum oranı, perakende satış fiyatının %57'si olarak tespit edilmiş olsa da, Tablo 6 incelendiğinde, bazı ülkelerin oranın altında bir miktar belirledikleri görülmektedir. Eski üyelere İsviçre özel izinle minimum oranın altına inebilmiştir. Yeni üyelerin de bazılarının uyumlaştırma için zaman tanınmıştır ve bu ülkeler minimum orana çıkmak için çalışmalarını sürdürmektedirler.

Tablo 7
Puro ve Sigarillolar Üzerindeki ÖTV

AB Ülkeleri	Spesifik Vergi ÖTV PSF(Perakende satış fiyatı euro)	Ad Valorem Vergi ÖTV % PSF	KDV %PSF	Ad Valorem +KDV %PSF
Almanya	14,00	1,40	13,79	15,19
Avusturya	0	13,00	16,67	29,67
Belçika	0	5,00	17,36	22,36
Çek Cumh.	24,99	0	15,98	15,98
Danimarka	26,61	10,00	20,00	30,00
Estonya	159,78		15,25	15,25
Finlandiya	0	22,00	18,03	40,03
Fransa	0	27,57	16,39	43,96
Hollanda	0	5,00	15,97	20,97
İngiltere	215,82	0	14,89	14,89
İrlanda	196,41	0	17,36	47,36
İspanya	0	12,50	13,79	26,29
İsveç	62,02	0	20,00	20,00
İtalya	0	23,00	16,67	39,67
Kıbrıs	69,50	0	13,04	13,04
Letonya	11,01		15,25	
Litvanya	16,48		15,25	
Lüksemburg	0	5,00	13,04	18,04
Macaristan		25,00	20,00	45,00
Malta	14,49		18,00	18,00
Polonya	30,71	0	18,03	18,03
Portekiz	0	12,00	15,97	27,97
Slovakya	34,93			
Slovenya	0	5,00	16,67	21,67
Yunanistan	0	26,00	15,97	41,97
Aday Ülkeler				
Bulgaristan	138,04		16,67	16,67
Romanya	22,13			

Spesifik Vergi her 1000 tane için: CZ,DK,DE,LV,MT,PL,SK,SE,BG,RO

Spesifik ÖTV kilogram başına: CY,LT

SK sadece spesifik ÖTV uygulamakta olup ad valorem vergi uygulamamaktadır.

Kaynak: European Commission (f), op. cit., s.11

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise/duties-part_III_tobacco-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 7 AB üyesi ve aday ülkelerde puro ve sigarillolar üzerinden alınan vergi oranlarını göstermektedir. Tablodan anlaşıldığı gibi, bazı ülkeler bu ürünler üzerinde hiç spesifik vergi almazken İngiltere 215,82 euro ile en yüksek vergiyi uygulamaktadır. İngiltere'yi 196,41 euro ile İrlanda ve 159,78 euro ile yeni üyelerden Estonya takip etmektedir. Aynı şekilde, ad valorem vergi oranlarını da bazı ülkeler sıfır olarak belirlerken diğerlerinin vergi uyguladıkları ancak vergi sınırının %1 ile %28 aralığında yer aldığı görülmektedir.

Tablo 8
İnce Kesim, İnce Kıyılmış Tütün Üzerindeki ÖTV

AB Ülkeleri	Spesifik Vergi ÖTV PSF(Parakende satış fiyatı euro)	Ad Valorem Vergi ÖTV % PSF	KDV % PSF	Ad Valorem +KDV % PSF
Almanya	30,55	17,94	13,79	31,73
Avusturya	0	47,00	16,67	63,67
Belçika	0	37,55	17,36	54,91
Çek Cumh.	22,77	0	15,98	15,98
Danimarka	60,82	0	20,00	20,00
Estonya	17,89		15,25	15,25
Finlandiya	3,62	50,00	18,03	68,03
Fransa	0	58,57	16,39	74,96
Hollanda	28,74	13,97	15,97	29,94
İngiltere	155,12	0	14,89	14,89
İrlanda	165,74	0	17,36	17,36
İspanya	0	37,50	13,79	51,29
İsveç	69,78	0	20,00	20,00
İtalya	0	54,00	16,67	70,67
Kıbrıs	34,75	0	13,04	13,04
Letonya	32,15		15,25	
Litvanya	31,46		15,25	
Lüksemburg	0	36,00	13,04	49,04
Macaristan		47,00	20,00	67,00
Malta	64,51		18,00	18,00
Polonya	10,66	19,39	18,03	37,42
Portekiz	0	36,00	15,97	51,97
Slovakya	33,69			
Slovenya	31,98	0	16,67	16,67
Yunanistan	0	59,00	15,97	74,97
Aday Ülkeler				
Bulgaristan	23,01	10,00	16,67	26,67
Romanya	29,51		19,00	

Spesifik ÖTV kilogram başına: CZ,CY,LV,LT,MT,SK,BG,RO.

Kaynak: European Commission (f), op. cit., s. 12

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise/duties-part_III_tobacco-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 8 AB üyesi ülkelerde ince kesim ve ince kıyılmış tütün ürünlerine yönelik vergi oranlarını yansıtmaktadır. Burada da spesifik vergi ve ad valorem vergi oranlarının ülkeler itibarıyla farklılık gösterdiği, İrlanda ve İngiltere'nin en yüksek spesifik vergi uygulamasını tercih ettikleri görülmektedir. Yunanistan ise spesifik vergi almayı tercih etmezken en yüksek ad valorem vergiyi (% 59) uygulayan ülke konumundadır.

Tablo 9
Diğer İçimlik Tütünlere Uygulanan ÖTV

AB Ülkeleri	Spesifik Vergi ÖTV PSF(Perakende satış fiyatı euro)	Ad Valorem Vergi ÖTV % PSF	KDV %PSF	Ad Valorem +KDV %PSF
Almanya	14,49	12,76	13,79	26,55
Avusturya	0	34,00	16,67	50,67
Belçika	0	37,55	17,36	54,91
Çek Cumh.	22,77	0	15,98	15,98
Danimarka	54,10	0	20,00	20,00
Estonya	17,89	0	15,25	15,25
Finlandiya	3,62	48,00	18,03	66,03
Fransa	0	52,42	16,39	68,81
Hollanda	28,74	13,97	15,97	29,94
İngiltere	94,88	0	14,89	14,89
İrlanda	136,261	0	17,36	17,36
İspanya	0	22,50	13,79	36,29
İsveç	69,78	0	20,00	20,00
İtalya	0	54,00	16,67	70,67
Kıbrıs	34,75	0	13,04	13,04
Letonya	32,15		15,25	
Litvanya	19,48		15,25	
Lüksemburg	0	36,00	13,04	49,09
Macaristan		25,00	20,00	45,00
Malta	20,77	0	18,00	18,00
Polonya		50,00	18,03	68,03
Portekiz	0	36,00	15,97	51,97
Slovakya	33,69			
Slovenya	19,98	20,00	16,67	36,67
Yunanistan	0	59,00	15,97	74,97
<i>Aday Ülkeler</i>				
Bulgaristan				
Romanya	29,51		19,00	

Spesifik ÖTV/kilogram başına: CZ,CY,LT,LV,MT,SK,RO

Kaynak: European Commission (f) op. cit., s. 13

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise/duties-part_III_tobacco-en.pdf

Yukarıda yer Tablo 9, diğer içimlik tütün gruplarına AB ülkelerinde uygulanan vergi oranlarını göstermektedir. Tablo incelendiğinde, ülkelerin bazılarının ad valorem vergiyi bazılarının ise spesifik vergiyi tercih ettikleri görülmektedir. Sadece Almanya, Hollanda, Slovenya ve Finlandiya her iki vergi türünü de tercih etmiştir. Bu grup için en yüksek vergiyi, 136,261 euro ile İrlanda uygulamaktadır. Ad valorem ve KDV toplamı olarak bakıldığında ise en yüksek oranın %74,97 ile Yunanistan'da uygulandığı görülmektedir. Yeni katılan üyelere bu toplam genellikle eski üyelere kıyaslandığında düşük olmakta, sadece %36,67 ile Slovenya eski üyelere uyum sağlayabilmektedir.

3. Akaryakıt Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

AB'nde uygulanan vergiler içinde petrol ürünlerinden alınan vergiler uyum konusunda en önemli olanıdır. Çünkü, tütün ürünleri ve alkollü içkiler üzerinden alınan vergiler tüketicileri etkilerken akaryakıt ürünleri üzerinden alınan ÖTV aynı zamanda sanayi, ticaret ve taşımacılık sektörlerini etkilemekte ve üretim maliyetlerinde artışa sebep olmaktadır.²¹⁸

1992 yılında kabul edilen 92/82/EEC sayılı Direktif petrol ürünleri üzerine uygulanacak asgari ÖTV oranlarını belirlemiştir. Buna göre, asgari vergi miktarları normal benzinden 1000 litre için 337 euro, kurşunsuz benzinden ise 287 euro olarak kararlaştırılmıştır. Ayrıca, ticari ve ısıtma amaçlı gazyağı için 1000 litresine 18 euro, gazyağı itici güç olarak kullanıldığında 245 euro, kerosenin 1000 litresine ticari amaçlı kullanıldığında 18 euro, itici güç olarak

²¹⁸ Mutlu, op. cit., s. 50

kullanıldığında ise 1000 litresine 245 euro minimum vergi uygulanır. Kerosenin ısınma amaçlı kullanılması ise vergi dışında bırakılmıştır. Ağır fueloil için 1000 litresine 13 euro,²¹⁹ ticari amaçlı LPG 36 euro, itici güç olarak kullanılan LPG 100 euro vergiye tabi olurken, ısınma amaçlı LPG için ise sıfır euro minimum ÖTV miktarı belirlenmiştir.

2003/96/EC sayılı direktif ile asgari vergi oranlarında bazı değişiklikler yapılmıştır ve oranlar bir miktar artırılmıştır. Buna göre, normal benzin için 1000 litresine 421 euro, kurşunsuz benzin için 359 euro asgari oran belirlenmiştir. Aynı şekilde ticari ve ısınma amaçlı gazyağı için 1000 litresine 21 euro, itici güç olarak kullanılan gazyağına 302 euro asgari vergi oranı belirlenmiştir. Kerosen ticari amaçlı kullanıldığında 21 euro, itici güç olarak kullanıldığında ise 302 euro minimum vergiye tabi olurken ısınma amaçlı kullanıldığında yine vergi dışında bırakılmıştır. Ağır fueloil için 1000 litresine uygulanacak minimum vergi oranı 15 euro olarak belirlenirken, ticari amaçlı LPG için 41 euro, itici güç olarak kullanılan LPG için 125 euro, ısınma amaçlı kullanılan LPG için ise minimum vergi oranı sıfır olarak tespit edilmiştir.

²¹⁹ Aydın, op. cit., s. 37-38

Tablo 10
Normal ve Kurşunsuz Benzine AB Üyesi Ülkelerin Uyguladıkları ÖTV (euro)

AB Ülkeleri	Normal Benzin ÖTV (1000 lt için)euro	KDV %	Kurşunsuz Benzin ÖTV (1000 lt) euro	KDV %
Almanya	721,00	16,00	669,80	16,00
Avusturya	504,71	20,00	432,00	20,00
Belçika	551,81	21,00	592,19	21,00
Çek Cumh.	433,61	19,00	374,47	19,00
Danimarka	595,94	25,00	509,25	25,00
Estonya	421,73	18,00	287,54	18,00
Finlandiya	614,10	22,00	614,10	22,00
Fransa	639,60	19,60	589,20	19,60
Hollanda	744,00	19,00	668,10	19,00
İngiltere	813,37	17,50	726,39	17,50
İrlanda	553,04	21,00	442,68	21,00
İspanya	428,79	16,00	395,69	16,00
İsveç	626,88	25,00	552,66	25,00
İtalya	564,00	20,00	564,00	20,00
Kıbrıs	347,18	15,00	303,74	15,00
Letonya	421,15	18,00	287,01	18,00
Litvanya	420,97	18,00	287,64	18,00
Lüksemburg	494,15	15,00	442,09	15,00
Macaristan	454,01	25,00	420,30	25,00
Malta	358,64	18,00	309,73	18,00
Polonya	418,71	22,00	377,00	22,00
Portekiz	548,68	19,00	522,60	19,00
Slovakya	449,16	19,00	386,77	19,00
Slovenya	421,00	20,00	365,91	20,00
Yunanistan	337,00	19,00	316,00	19,00
Aday Ülkeler				
Bulgaristan	253,08	20,00	253,08	20,00
Romanya	368,60	19,00	327,29	19,00

Kaynak: European Commission (e), **Excise Duty Tables: Part II, Energy Products and Electricity including Natural Gas, Coal and Electricity**, Directorate General Taxation and Customs Union Tax Policy, 2006, s. 8-9
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 10 normal ve kurşunsuz benzinde AB üyesi ülkelerin uyguladıkları vergi oranlarını göstermektedir.

Litre başına en yüksek ÖTV'nin İngiltere'de uygulandığı görülmektedir. Birlik içinde ekonomik olarak güçlü ülkeler, diğer ülkelere nazaran birim başına daha yüksek vergi tutarı belirlemişlerdir.²²⁰

²²⁰ B Kulu (b), “Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerde AB Ülkeleri Vergi Yapısı ve ATV ile Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 236, Nisan 2001, s.55

Tablo 11
Tablo 3:AB’de Gazyağı için Uygulanan ÖTV Oranları

AB Ülkeleri	Normal kullanım		Endüstriyel Kullanım		Isınma Amaçlı Kullanım	
	ÖTV (1000 kilogram(kg)) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV
Almanya	485,70	16,00	255,60	16,00	53,17	16,00
Avusturya	302,00	20,00	302,00	20,00	98,00	20,00
Belçika	382,78	21,00	21,00	21,00	18,49	21,00
Çek Cumh.	314,69	19,00	314,69	19,00	314,69	19,00
Danimarka	405,09	25,00	405,09	25,00	405,09	25,00
Estonya	245,42	18,00	44,09	18,00	44,09	18,00
Finlandiya	345,90	22,00	70,60	22,00	70,60	22,00
Fransa	416,90	19,60	56,60	19,60	56,60	19,60
Hollanda	364,91	19,00	46,56	19,00	46,56	19,00
İngiltere	770,97	17,50	75,55	17,50	75,55	17,50
İrlanda	368,05	21,00	47,36	13,50	47,36	13,50
İspanya	293,86	16,00	84,71	16,00	84,71	16,00
İsveç	403,71	25,00	370,37	25,00	370,37	25,00
İtalya	413,00	20,00	120,96	20,00	403,00	20,00
Kıbrıs	248,48	15,00	196,35	15,00	196,35	15,00
Letonya	245,22	18,00	245,22	18,00	21,05	18,00
Litvanya	245,69	18,00	20,97	18,00	20,97	18,00
Lüksemburg	265,35	15,00	21,00	15,00	0	12,00
Macaristan	345,18	25,00	345,18	25,00	345,18	25,00
Malta	245,46	18,00	245,46	18,00	245,46	18,00
Polonya	291,06	22,00	291,06	22,00	53,40	22,00
Portekiz	308,29	19,00	76,04	19,00	89,65	19,00
Slovakya	361,82	19,00	164,75	12,00	361,82	12,00
Slovenya	305,30	20,00	152,65	20,00	53,32	20,00
Yunanistan	245,00	19,00	245,00	19,00		19,00
<i>Aday Ülkeler</i>						
Bulgaristan	201,95	20,00	201,95	20,00	201,95	20,00
Romanya	259,91	19,00	259,91	19,00	259,91	19,00

Kaynak: European Commission (e), op. cit., s. 12-14
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Tablo 11, gazyağı için AB’de uygulanan vergi oranlarını göstermektedir. AB üyesi ülkelerde gazyağı kullanım yerlerine bağlı olarak farklı vergilemeye tabi olmuştur. Bu farklılaşmanın en önemli tarafı, yasal durumdan çok vergi idaresinin bu uygulamayı yürütebilmesidir. Gazyağını ısınma ve endüstriyel amaçlı kullanımlarda 21 euro, diğer kullanımlarda 302 euro asgari vergi tutarı mevcuttur. İki asgari oran arasında büyük fark olmasının yanında, üye ülkelerde uygulanan oranlar arasında da farklılıklar mevcuttur. İngiltere ısınma ve endüstriyel amaçlar dışında kullanılan gazyağına 770,97 euro’luk bir miktar uygulamaktadır. Bu oran, AB sınırları içindeki en yüksek miktardır.

Isınma amaçlı kullanılan gazyağı için ise ülkeler ÖTV oranlarını düşük tutmuşlardır.

Tablo 12
LPG Ürünlerine AB’de Uygulanan ÖTV Tutarları

AB Ülkeleri	Normal kullanım		Endüstriyel Kullanım		Isınma Amaçlı Kullanım	
	ÖTV (1000kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV
Almanya	180,32	16,00	180,32	16,00	46,58	16,00
Avusturya	261,00	20,00	261,00	20,00	43,00	20,00
Belçika	0	21,00	41,00	21,00	17,10	21,00
Çek Cumh.	124,39	19,00	40,80	19,00	0	19,00
Danimarka	467,72	25,00	467,72	25,00	356,03	25,00
Estonya	100,34	18,00	100,34	18,00		18,00
Finlandiya	0	22,00	0	22,00	0	22,00
Fransa	107,60	19,60	46,80	19,60	0	19,60
Hollanda	96,21	19,00	182,38	19,00	182,38	19,00
İngiltere	130,26	17,50	0	17,50	0	17,50
İrlanda	125,01	21,00	41,01	13,50	41,01	13,50
İspanya	125,00	16,00	57,47	16,00	0	16,00
İsveç	149,52	25,00	319,87	25,00	319,87	25,00
İtalya	284,77	20,00	189,91	20,00	189,94	20,00
Kıbrıs	126,93	5,00	0	5,00	0	5,00
Letonya	125,12	18,00	125,12	18,00	0	18,00
Litvanya	127,34	18,00	127,34	18,00	0	18,00
Lüksemburg	101,64	6,00	37,18	6,00	0	6,00
Macaristan	194,52	25,00	42,64	25,00	0	15,00
Malta		18,00	34,93	18,00	34,93	18,00
Polonya	183,34	22,00		22,00	0	22,00
Portekiz	102,00	19,00		19,00	7,48	19,00
Slovakya	194,64	19,00	194,64	19,00	0	19,00
Slovenya	134,27	20,00	64,17	20,00	36,25	20,00
Yunanistan	100,00	19,00	0,29	19,00	13,00	19,00
<i>Aday Ülkeler</i>						
Bulgaristan	173,83	20,00	173,83	20,00	173,83	20,00
Romanya	128,26	19,00	128,26	19,00	113,50	19,00

Kaynak: European Commission (e), op. cit., s. 26-27
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 12 AB’de LPG ürünleri ile ilgili asgari vergi oranlarını içermektedir. AB üyesi ülkelerin bu konudaki uygulamalarında yine gazyağı ürününe benzer önemli bir özellik dikkat çekmektedir. Bu da kullanım yerlerine göre farklı vergileme yapılmasıdır.

Endüstri ve ısınma amaçlı kullanımlar dışında, AB üyesi ülkelerin LPG için belirledikleri ÖTV’ler diğer akaryakıt ürünlerine göre oldukça düşüktür. Özellikle ısınma amaçlı kullanımlar için olan LPG tamamen vergi yükünden arındırılmıştır. Endüstri ve ısınma amaçlı olmayan kullanımlar için genelde asgari oranlara uyulmaktadır. Ancak Belçika, Yunanistan gibi bazı ülkeler asgari oranın altında oranlar belirlemişlerdir.

Isınma amaçlı LPG için AB direktiflerinde asgari bir vergi oranı belirlenmemiştir. Danimarka, İtalya, Hollanda ve İsveç dışında kalan ülkeler ya hiç ÖTV uygulamamakta ya da çok az uygulamaktadırlar.

Tablo 13
Kerosen İçin AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan ÖTV Oranları

AB Ülkeleri	Normal kullanım		Endüstriyel Kullanım		Isınma Amaçlı Kullanım	
	ÖTV (1000kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV
Almanya	654,50	16,00	654,50	16,00	654,50	16,00
Avusturya	32500	20,00	325,00	20,00	325,00	20,00
Belçika	580,4427	21,00	21,00	21,00	17,95	21,00
Çek Cumh.	314,69	19,00	314,69	19,00	314,69	19,00
Danimarka	405,09	25,00	405,09	25,00	280,76	25,00
Estonya	302,24	18,00	302,24	18,00	302,24	18,00
Finlandiya	319,40	22,00	59,60	22,00	59,60	22,00
Fransa	416,90	19,60	25,40	19,60	56,60	19,60
Hollanda	364,91	19,00	46,56	19,00	46,56	19,00
İngiltere	770,97	17,50	75,55	17,50	0	17,50
İrlanda	368,05	21,00	31,74	13,50	31,74	13,50
İspanya	315,79	16,00	315,79	16,00	78,71	16,00
İsveç	466,17	25,00	370,37	25,00	370,37	25,00
İtalya	337,49	20,00	101,25	20,00	337,49	20,00
Kıbrıs	248,48	15,00	196,35	15,00	196,35	15,00
Letonya	245,22	18,00	245,22	18,00	245,22	18,00
Litvanya	245,69	18,00	20,97	18,00	20,97	18,00
Lüksemburg	302,00	15,00	21,00	15,00		15,00
Macaristan	454,01	25,00	454,01	25,00	454,01	25,00
Malta	245,46	18,00	245,46	18,00	245,46	18,00
Polonya	417,56	22,00	417,56	22,00	417,56	22,00
Portekiz	302,00	19,00	302,00	19,00	108,47	12,00
Slovakya	361,82	19,00		19,00		19,00
Slovenya	302,00	20,00	15100	20,00	52,09	20,00
Yunanistan	245,00	19,00	24500	19,00	245,00	19,00
Aday Ülkeler						
Bulgaristan	179,68	20,00	178,95	20,00	178,95	20,00
Romanya	375,91	19,00	375,91	19,00	375,91	19,00

Kaynak: European Commission (e), op. cit., s. 19-20
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Yukarıda yer alan Tablo 13, kerosen ürünleri için AB üyesi ülkelerde uygulanan vergi oranlarını göstermektedir. Kerosen ürünlerinin

vergilendirilmesi kullanım alanlarına göre farklılık göstermektedir. Normal kullanımda en yüksek ÖTV uygulaması 770,97 ile İngiltere’de görülmektedir. Ancak endüstriyel maksatlı kullanım düşük vergilendirilirken, ısınma amaçlı kullanıma uygulanan vergi sıfırdır. Almanya endüstriyel kerosen kullanımını 654,50 euro ile yüksek vergiye tabi tutan ülkedir. Almanya ayrıca ısınma maksatlı kullanılan ürünü de vergi kapsamına dahil etmiş ve ona da en yüksek vergiyi uygulayan ülke pozisyonunu korumuştur. Genel olarak bakıldığında kerosene uygulanan vergi oranlarında ülkeden ülkeye büyük farklar hüküm sürmektedir.

Tablo 14
AB Ülkelerinde Ağır Fueloil İçin Uygulanan ÖTV Oranları

AB Ülkeleri	ÖTV (1000 kg için euro)	KDV
Almanya	25,00	16,00
Avusturya	60,00	20,00
Belçika	15,00	21,00
Çek Cumh.	14,93	19,00
Danimarka	319,89	25,00
Estonya	15,02	18,00
Finlandiya	59,60	22,00
Fransa	18,50	19,60
Hollanda	32,51	19,00
İngiltere	69,76	17,50
İrlanda	15,00	13,50
İspanya	14,43	16,00
İsveç	389,86	25,00
İtalya	128,26	20,00
Kıbrıs	15,24	15,00
Letonya	15,06	18,00
Litvanya	14,98	18,00
Lüksemburg	15,00	15,00
Macaristan	414,21	25,00
Malta	13,97	18,00
Polonya	13,75	22,00
Portekiz	15,00	12,00
Slovakya	19,96	19,00
Slovenya	55,02	20,00
Yunanistan	19,00	19,00
<i>Aday Ülkeler</i>		
Bulgaristan	12,78	20,00
Romanya	6,81	19,00

Kaynak: European Commission (e), op. cit., s. 22-23

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Tablo 14’te AB üyesi ülkelerde ağır fueloil için uygulanan vergi oranları yer almaktadır. 2003/96/EC sayılı Direktifte 1000 litre ağır fueloil için 15 euro

minimum ÖTV oranı tespit edilmiş olsa da, 414,21 euro ile Macaristan, 389,86 ile İsveç ve 319,89 ile Danimarka minimum oranın çok üstünde vergi uygulamasına gitmektedir. Diğer üye ülkeler ise ortalama minimum orana yakın oranlar belirlemişlerdir.

AB, akaryakıt ürünleri kapsamında uzun zaman sadece mineral yağları ÖTV uyumlaştırması kapsamına almıştı. 2003/96/EC sayılı Direktifle daha önce uyumlaştırma kapsamında yer almayan kömür, doğal gaz ve elektrik ÖTV uyumlaştırması kapsamına alınmış ve bu ürünlere yönelik minimum vergi oranları belirlenmiştir. Buradaki amaç, mineral yağlar ve diğer enerji ürünlerinin rekabeti bozucu etkilerini azaltarak iç pazarın düzgün işlemlerini sağlamaktır. AB, hem Topluluk hem de Kyoto Protokolü hedefleri doğrultusunda, enerjinin daha etkin kullanımını, enerji konusunda dışa bağımlılığı azaltmayı ve greenhouse gaz emisyonunu sınırlandırmayı amaçlamıştır. Çevrenin korunması da diğer önemli bir araç olarak ortaya konulmuş ve AB üyesi ülkeler, firmalarına emisyonlarını azaltmak için vergi avantajları sağlama konusunda yükümlü kılınmıştır.²²¹

AB direktiflerinde akaryakıt ürünleri ve elektrik, yakıt ve ısınma maksatlı kullanıldığı zaman vergi kapsamında olmakta, ara ürün olarak kullanıldığında ise vergiden muaf olabilmektedir.²²²

Tablo 15, Tablo 16 ve Tablo 17 AB üyesi ülkelerde doğal gaz, kömür ve elektrik için uygulanan vergi oranlarını göstermektedir. Doğal gaz kilogram, kömür ve elektrik gigajul (GJ)**** olarak vergiye tabi olmuştur.

²²¹ European Union Online, SCADPlus :Community framework for the Taxation of energy products and Electricity
<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/127019.htm> <17.01.2006>

²²² <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/127019.htm> <17.01.2006>

**** Gigajul (GJ) = 1000 Megajul (MJ) = 0,2777 Kilowat saat (kWh)

Tablo 15
Doğal Gaz Ürünlerine AB’de Uygulanan ÖTV Tutarları

AB Ülkeleri	Normal kullanım		Endüstriyel Kullanım		Isınma Amaçlı Kullanım	
	ÖTV (1000kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV	ÖTV(1000 kg) euro	KDV
Almanya	3,86	16,00	3,86	16,00	1,12	16,00
Avusturya	0,066	20,00	0,066	20,00	0,066	20,00
Belçika	0	21,00	0	21,00	0	21,00
Çek Cumh.	5,63	19,00	0,65	19,00	0	19,00
Danimarka	9,44	25,00	9,44	25,00	6,95	25,00
Estonya		18,00		18,00		18,00
Finlandiya	0,53	22,00	0,53	22,00	0,53	22,00
Fransa	2,02	19,60	0,33	19,60	0,33	19,60
Hollanda	0,0107	19,00	0,0076	19,00	0,0076	19,00
İngiltere	130,26	17,50	0	17,50	0	17,50
İrlanda		13,50		13,50		13,50
İspanya		16,00		16,00		16,00
İsveç	3,07	25,00	6,07	25,00	6,07	25,00
İtalya		20,00		20,00		20,00
Kıbrıs	2,64	15,00	264	15,00	2,64	15,00
Letonya	0	18,00	0	18,00	0	18,00
Litvanya		18,00		18,00		18,00
Lüksemburg	0	6,00	0	6,00	0	6,00
Macaristan	0,099	25,00	0,099	25,00	0,23	15,00
Malta	0	18,00	0,14	18,00	0,14	18,00
Polonya	0	22,00	0	22,00	0	22,00
Portekiz	2,60	19,00		19,00		19,00
Slovakya	2,50	19,00	2,50	19,00	0	19,00
Slovenya	0,030	20,00	0,0269	20,00	0,03	20,00
Yunanistan		19,00		19,00		19,00
Aday Ülkeler						
Bulgaristan		20,00		20,00		20,00
Romanya	1,59	19,00		19,00		19,00

Kaynak: European Commission (e), op. cit., s. 20-30
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Tablo 16
AB Ülkelerinde Kömür İçin Uygulanan ÖTV Oranları

AB Ülkeleri	ÖTV (GJ başına euro)	KDV
Almanya	0	16,00
Avusturya	1,70	20,00
Belçika	0,30	21,00
Çek Cumh.	0	19,00
Danimarka	8,27	25,00
Estonya	0,3	18,00
Finlandiya	1,75	22,00
Fransa	0	19,60
Hollanda	0,46	19,00
İngiltere	0	17,50
İrlanda	0,15	13,50
İspanya		16,00
İsveç	10,07	25,00
İtalya		20,00
Kıbrıs	0,31	15,00
Letonya	0	18,00
Litvanya		18,00
Lüksemburg	0	12,00
Macaristan		15,00
Malta	0,14	18,00
Polonya	0	22,00
Portekiz	0,15	19,00
Slovakya		19,00
Slovenya	1,63	20,00
Yunanistan		19,00
<i>Aday Ülkeler</i>		
Bulgaristan		20,00
Romanya		19,00

Kaynak: European Commission (e), op. cit., s. 33-34

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Tablo 17
AB Ülkelerinde Elektrik İçin Uygulanan ÖTV Oranları

AB Ülkeleri	ÖTV (GJ başına euro)	KDV
Almanya	12,30	16,00
Avusturya	0,015	20,00
Belçika	0	21,00
Çek Cumh.	0	19,00
Danimarka	89,52	25,00
Estonya		18,00
Finlandiya	4,53	22,00
Fransa	0	19,60
Hollanda	0,0699	19,00
İngiltere	0	17,50
İrlanda		13,50
İspanya		16,00
İsveç	28,13	25,00
İtalya		20,00
Kıbrıs	0	15,00
Letonya	0	18,00
Litvanya		18,00
Lüksemburg	2,36	6,00
Macaristan	0,76	25,00
Malta	0,23	18,00
Polonya	4,58	22,00
Portekiz		19,00
Slovakya		19,00
Slovenya	0	20,00
Yunanistan		19,00
Aday Ülkeler		
Bulgaristan		20,00
Romanya	0,14	19,00

Kaynak: EurKopean Commission (e), op. cit., s. 37-38

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise/duties-part_II_energy-products-en.pdf

Üye ülkelerde halen uygulanmakta olan ÖTV miktar ve oranlarına bakıldığında, aralarında hala önemli farklılıkların devam ettiği görülmektedir. Direktiflerde sadece minimum oranın belirlenmesi ve üst sınırın üye ülkelerin

tercihine bırakılması AB sınırları içinde uygulanan vergilerdeki farkların giderilmesini güçleştirmiştir.²²³

²²³ Bilici (a), op. cit., s. 195

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI VE

AVRUPA BİRLİĞİ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE UYUMU

Türk Vergi Mevzuatının Topluluk Mevzuatına uyum konusuna yönelik çalışmalar, 1973 yılındaki geçiş dönemi ile başlamıştır. 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren AB ile GB gerçekleştirilmiştir. Türkiye'nin GB ile dolaylı veriler alanında sadece ayrımcılık yapmaması zorunluluğu mevcutken, 1999 Helsinki Zirvesi ile aday adaylığı kabul edilince Topluluk mevzuatına uyumlaştırma çalışmalarının başlanması zorunlu hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak da, AB'de uygulanmakta olan sisteme uyum sağlamak için Türk Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12.06.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu bölümde Türkiye'de uygulanan ÖTV'nin yapısı, özellikleri, konu ve oranları ele alınarak irdelenecektir.

A. Türkiye- AB İlişkilerinin Tarihi Perspektifi

Türkiye ile AB arasındaki ortaklık ilişkilerinin, dolayısı ile Gümrük Birliğine ve tam üyeliğe geçişin tarihi ve hukuki temeli, 1963 yılında yapılan Ankara Anlaşması ile ve bu anlaşmada öngörülen gümrük birliğinin ayrıntılı koşullarını düzenleyen 23 Kasım 1970 tarihli Katma Protokol ile atılmıştır.²²⁴

Türkiye AET'nin kurulmasından kısa bir süre sonra 1959 yılında, tam üyelik için müracatta bulunmuş, ancak Türkiye'nin gelişmişlik düzeyinin yeterli

²²⁴ S. Koyutürk, "Gümrük Birliğine Geçişin Vergilendirmeye Etkisinde Özel Tüketim Vergisi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 154, Haziran 1994, s. 27

olmadığı ileri sürülmüş ve tam üyelik şartlarının oluşmasına kadar bir ortaklık anlaşmasının imzalanması teklif edilmiştir. 1963 yılında bu amaca yönelik olarak imzalanan Ankara Anlaşması, hazırlık, geçiş ve nihai olmak üzere üç aşamadan oluşmuştur. Nitekim, bu Anlaşmadan sonra, ilk aşamanın dolduğu kabul edilmiş ve 1970 yılında Katma Protokol hazırlanmıştır.²²⁵

Katma Protokol ile, Türkiye'nin gümrük vergileri ile eş etkili mali yükümlülükleri kaldırması ve birliğin ortak gümrük tarifesine uyum oluşturması aşamalı olarak bir plana bağlanmıştır. Gümrük birliği Türkiye açısından, 12 ve 22 yıllık listelere hassasiyet durumlarına göre paylaştırılmış sanayi mallarına gümrük vergilerinin 1973 yılı kanuni oranlarının AB ülkelerine karşı kademeli olarak sıfıra indirilmesi ile sağlanacaktır.²²⁶ Gümrük birliğine giden yolda geçiş dönemi başından itibaren Türkiye sanayi ürünlerinde, Avrupa Birliği ülkelerine hiçbir gümrük vergisine tabi olmadan ihracat yapabilmıştır.

Ancak, gerek Ankara Anlaşması gerekse Katma Protokol öngörüldüğü şekilde uygulanamamıştır. 1970'li yıllarda Türkiye, içinde bulunduğu ekonomik krizler ve bazı siyasi tercihler nedeni ile Katma Protokol'den kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınmıştır. Türkiye kendi yükümlülüklerini yerine getirmemeye ve Topluluk ile ilişkilere soğuk bakmaya başlayınca, Topluluk da kendi yükümlülüklerini ve ortaklık ilişkisinin geliştirilmesi yönünde caba harcamaktan kaçınmaya başlamıştır.²²⁷

12 Eylül 1980 darbesi Türkiye- AB ilişkilerini durma noktasına getirmiş, ancak, 1983 yılında Türkiye'de sivil yönetimin yeniden kurulması ve dışa

²²⁵ B. Kulu (c), "Türkiye- AB İlişkilerinde Vergilendirme ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 246, Şubat 2002, s.11

²²⁶ Koyutürk, op. cit., s. 27

²²⁷ R.Kılıç, **Türkiye- AB İlişkileri ve Gümrük Birliği**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2002, s.114

açılma politikalarının başlatılması ilişkileri yeniden canlandırmaya başlamıştır. 1987 yılına gelindiğinde Türkiye tam üyelik müracatını yenilemiş ve gümrük vergilerinde istenen indirimler için çalışmalara başlamıştır.

AB Komisyonu tam üyelik başvurusuna cevabı ancak iki yıl sonra, 1989 yılında cevap vermiştir. Türkiye'nin AB'ne üyelik konusundaki ehliyeti kabul edilmekle beraber, Topluluğun kendi içindeki derinleşme sürecini tamamlanmasına ve gelecek genişlemesine kadar beklenmesini ve Türkiye ile gümrük birliği sürecinin tamamlanması önerilmiştir. Bu öneri neticesinde Türkiye, gümrük birliğinin Katma Protokolde öngörüldüğü biçimde 1995 yılında tamamlanması için gerekli hazırlıklara başlamıştır.²²⁸

5 Mart 1995 tarihinde yapılan Ortaklık Konseyi toplantısında alınan karar uyarınca, Türkiye, 1 Ocak 1996 tarihinde AB gümrük birliğine geçmiştir.

Bu tarihten sonra, Türkiye-AB ilişkilerinde önemli gelişmeler olmaya başlamıştır. 1997 yılı Aralık ayında yapılan Lüksemburg Zirvesi'nde Türkiye'nin tam üyeliğe olan ehliyeti teyit edilmekle beraber, ilişkilerin güçlendirilmesi için belli konularda çaba harcanması gerektiği vurgulanmıştır.

Haziran 1998 tarihinde yapılan Cardiff Zirvesi ardından, Kasım 1998 yılında İlerleme Raporu düzenlenmiştir. Aynı yılın Aralık ayında yapılan Viyana Zirvesi ve 1999 yılında gerçekleştirilen Köln Zirvesi de önemli gelişmelere sahne olmuştur. Ancak, Türkiye için en önemli zirve 10-11 Aralık 1999 tarihinde yapılan Helsinki Zirvesi olmuştur. Bu zirvede Türkiye'nin aday ülke konumu ilan edilmiştir. Bu zirve ile birlikte Türkiye'nin tam üyelik sürecinde

²²⁸ Kılıç, op. cit., s. 115

yerine getirmesi gereken şartlar kendisine bildirilmiş, Türkiye’de bu şartları yerine getireceğini taahhüt etmiştir.

Türkiye üstüne düşen görevi tam olarak yapmış ve nihayet 40 yıl beklemenin ilk meyvesini 3 Ekim 2005 tarihinde, AB’nin müzakerelere başlamayı kabul etmesi ile almıştır. Ancak bu karar Türkiye için bir son değil girilen zorlu bir yolculuğun kapısıdır.

Türkiye, AB ile olan ilişkileri boyunca AB mevzuatına uyum konusunda elinden geleni yapmaya çalışmıştır. Vergi konusunda gerçekleştirdiği uyum çalışmaları da bunun kanıtıdır. Vergilemenin önemli alanlarından olan ÖTV’ nin uygulamaya konulması da bu çalışmalardan biridir. Nitekim, ÖTV’ nin uygulamaya konulmasının en önemli nedeni de, gümrük birliğine geçiş ile kaldırılan fonlar ve OGT uygulaması sebebiyle devlet gelirlerinde oluşan kaybın telafisi ve dolaylı vergilerin AB mevzuatına uyumlaştırılmasıdır.²²⁹

B. Türkiye Vergi Sisteminde ÖTV’nin Tarihsel Gelişimi ve Dolaylı Vergilere Verilen Önem

Türk vergi sistemi içinde, bu günkü anlamda özel tüketim vergilerinin Osmanlı döneminde gayri müslim azınlıktan alınmaya başlayan *şıra resmi* ile başladığı söylenebilir. 16. yüzyıl sonrası *zecriye* olarak alınmaya başlayan bu vergi türü *retfiye*, *idhaliye* gibi isimler de almıştır. 1859 tarihli kararname ile birleştirilen bu vergiler, *rüsum-u müçtemia*, daha sonra da *müskirat resmi* olarak isimlendirilmiştir. Bu vergiye alkollü içki satanların ödedikleri bir çeşit ruhsat

²²⁹ Aydın, op. cit., s. 39

harcı olan *Resmi-Beyiye* de eklenebilir. Alkollü içkilerden alınan vergilerin o yıllarda, Batıdan alınan tüketim vergilerinden düşük olması sebebi ile ithal içkiler yurt içi pazarlarda yaygınlaşmıştır. *Tönbeki-beyiye* ise 1863 yılında sisteme giren tütün mamulleri satışından alınan bir başka tüketim vergi türü olarak kabul edilebilir.²³⁰

Cumhuriyet Dönemine gelindiğinde, Osmanlı dönemindeki vergiler *Tekel safi hasılatı* şeklinde bir mali tekele dönüşmüş ve 1940 yılına kadar vergi gelirlerinin yaklaşık %20 ini oluşturmuştur. Buna ek olarak var olan ikinci özel tüketim vergisi ise *nakliyat vergisidir*. 1941 yılından sonra ise, bunlara, PTT'den alınan müdafaa vergisi, 1944 yılından sonra banka ve sigorta muameleleri, şeker ek istihlak vergisi, tekell maddelerinden alınan vergiler eklenmiştir. Ayrıca, 1949 yılında benzinden *yol vergisi* alınmaya başlanmış, ancak 1952'ye gelindiğinde bu verginin yerine akaryakıttan alınan yol vergisi gelmiştir. 1956 yılında bu vergi de kaldırılmıştır.²³¹ 1957 yılında Cumhuriyet döneminin uzun süre uygulanan dolaylı vergilerinden Muamele Vergisi kaldırılarak yerine hammadde üzerinden alınan ve 1957 yılında vergi hasılatı içindeki payı %15,7 iken 1969 yılında %25,80'ye çıkacak olan İstihsal Vergisi getirilmiştir.²³² PTT'den alınan müdafaa vergisi yerini 1957 sonrasında PTT hizmetleri vergisine bırakmıştır. 1960 yılına gelindiğinde toplanan bu özel tüketim vergilerinin ağırlığı %24'e çıkmıştır.²³³

²³⁰ E. Öner, *Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Maliye Bakanlığı APK Yayınları, Ankara, 2001, s. 41

²³¹ Batirel, op. cit., s. 6

²³² Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)(c), *Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu*, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001, s. 40

²³³ Batirel, op. cit., s. 6-7

1963 yılında Taşıt Alım Vergisi, 1972 yılında Spor-Toto vergileri sisteme dahil edilmiştir. Ancak, Tekel safi hasılatının 1970 tarihinden sonra tekel maddelerinden alınan istihsal vergisine dönüştürülmesi sonucu özel tüketim paketinden çıkması, yeni konulan vergilere rağmen özel tüketim vergileri oranını 1980'e gelindiğine %6,3'e düşürmüştür.²³⁴

1980-2002 arası, Dış Seyahat Harcamaları Vergisi, İşletme Vergisi, Şeker İstihlak, Nakliyat, PTT Hizmetleri ve Spor Toto vergileri KDV'nin yürürlüğe girmesi ile KDV içine aktarılmış, korunan Taşıt Alım ve Banka ve Sigorta muameleleri Vergisine, Akaryakıt Tüketim vergisi, Ek vergi ve çeşitli fonlar, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri vergisi eklenmiştir. 1999 yılından sonra ise, Özel İletişim vergisi getirilmiştir.²³⁵ 12.06.2002 tarihinde ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 24783 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yasa ile 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır.²³⁶

Türk vergi sisteminin tarihsel gelişimine bakıldığında, Osmanlı Döneminden beri farklı isimler altında ÖTV ve benzeri dolaylı vergilerin önem arz ettiği görülmektedir. Son yıllara gelindiğinde ise dolaylı vergilere verilen ehemmiyet daha da artmıştır.

Türk vergi sisteminde, faiz dışı fazla hedefine ulaşmak ve vergi gelirlerini artırmak için kısa vadede sonuç alınabilen ve ilk başvuru olan dolaylı vergilerin payında sürekli bir artış yaşanmaktadır. Toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payının oransal olarak sürekli arttığı ve 2004

²³⁴ ibid, s. 7

²³⁵ ibid, s. 7

²³⁶ E. Aygül, **IV Sayılı Listedeki Mallara İlişkin ÖTV Kanunu Uygulamaları**, Ağustos 2003, s.1, http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_iv_sayili.htm <19.02.2006>

yılında %69,2'ye ulaştığı görülmektedir. 2005 yılında ise bu oran %70 civarında olmuştur. Bunun anlamı, Türkiye'de vergi gelirlerinin yaklaşık %70'inin adil olmayan dolaylı vergilerden sağlanıyor olmasıdır. Bu durum gelir dağılımını bozmaktadır.²³⁷

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması, sık kullanılan bir yöntemdir. Bunun sebebi, dolaysız vergilerin gelir üzerinden alınması ve vergi adaletini sağlamada daha etkili olmasıdır. Çünkü dolaysız vergilerde, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilir. Dolaylı vergilerde ise; KDV ve ÖTV gibi bu vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirli bütçesindeki payı, yüksek gelirli bütçelere göre daha fazladır. Bunun neticesinde, vergi yükü, asıl düşük ve sabit gelirli bütçelerin üzerinde kalır. Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, o ülkede vergi adaletinden bahsedilemez.²³⁸

Vergi oranlarını artırarak vergi hasılatını artırmak mümkün değildir. Kısa vadede başarı sağlansa bile, uzun vadede vergi gelirleri reel olarak gerilemektedir. Yüksek vergi oranları, özellikle harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV gibi vergilerin oranlarının yüksek olması kayıtdışı satışları teşvik etmektedir. Kayıtdışı satışların artması, kurumlar vergisi ve gelir vergisinde vergi matrahlarının kayıtdışı kalmasını beraberinde getirir.²³⁹

²³⁷ Y. Arıkan, **Dolaylı Vergilerin Dayanılmaz Cazibesi**, TÜRMOB, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-13-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-13-2005(1).htm) <26.02.2006>

²³⁸, Mali Haber, **Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?**, <http://www.malihaber.com/modulae.php?name=news&file=article&sid=279> <15.02.2006>

²³⁹ [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-13-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-13-2005(1).htm) <26.02.2006>

Türkiye’de vergi adaletsizliğinin ve vergi oranlarının yüksek olmasının en büyük nedeni, kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınmamış olmasıdır. Batı ülkelerinde, kayıtdışı ekonomi denildiğinde daha çok uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi yasadışı sektörler akla gelirken, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bunlar da dahil olmakla beraber kayıtdışı ekonomi daha çok eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.²⁴⁰

C. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisine Geçiş Nedenleri

Türkiye’de uzun yıllar uygulanmakta olan özel tüketim vergileri karmaşık bir yapı sergilemiştir. Örneğin, bir paket sigara üzerinden alınan vergi, fon ve payları bulmak için bile, bunların birbirlerinin matrahına girmesi nedeniyle çok karmaşık hesaplamalar yapılması gerekmiştir. Bu durum, her an hata yapma riski bulunması nedeni ile vergi mükelleflerini zor durumda bırakmıştır. Öte yandan bu karmaşık hesaplama şekli, vergi idaresinin vergi izleme ve incelemelerinde zaman kaybına sebep olmuştur.²⁴¹ Dağınık mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların ÖTV çatısı altında toplanması ve karmaşık mevzuat yapısının basitleştirilmesi ÖTV’nin en önemli getiriliş nedenlerinden biridir. ÖTV’nin ilk aşamada ve tek safhada alınması, mükellef sayısını sınırlı tutmuş ve vergi uygulamasını basit ve etkin hale getirmiştir. Ayrıca, basitleşen sistem yardımı ile yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmiştir.²⁴²

²⁴⁰ <http://www.malihaber.com/modulae.php?name=news&file=article&sid=279> <15.02.2006>

²⁴¹ K. Oktar, “Neden ÖTV” **Vergi Dünyası**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s. 115

²⁴² HUD, op. cit., s. 20-21

ÖTV' nin bir diğer hedefi AB müktesebatına uyum sağlamaktır. 1 Ocak 1996 tarihinde gümrük birliğine geçilmiştir. Bu durumda, ithalata uygulanan gümrük vergisi ve benzeri vergilerle dahilde uygulanan dolaylı vergilerde üç temel prensip öngörülmüştür. Bunlar;

- ◆ İthalat gümrük vergileri ve eş etkili vergilerle mali nitelikli gümrük vergilerinin kaldırılması,
- ◆ Vergi oranları dahilde ve ithalde farklılaştırılmayacak, dolaylı koruma sağlayacak iç vergilemenin yapılmaması,
- ◆ İhraç edilen malların vergiden arındırılmasında bu malların bünyesine giren dahili vergilerin miktarının aşılması.²⁴³

Gümrük birliğine geçiş ile birlikte, bir yandan AB üyesi ülkelerden yapılacak sanayi ürünü ithalinde gümrük vergisi, diğer eş etkili vergilerin, fon ve payların uygulamadan kaldırılması, diğer yandan üçüncü ülkelerden yapılan ithalattan da Ortak Gümrük Tarifesindeki oranlara göre gümrük vergisi alınması, ithalata bağlı kamu gelirlerinde bir azalma meydana getireceği düşüncesi ile, bu kaybı telafi etmek için ÖTV sistemine geçildiği ifade edilmiştir.²⁴⁴ Türkiye'nin, gümrük birliğinde, dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uyması yeterli iken, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde AB'ne aday adaylığını kazanması ile AB-Türkiye ilişkileri yeni bir boyut kazanmış, ve bu alanda Türk mevzuatının Topluluk mevzuatına uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde 24.03.2001 tarihli ve 24352 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 19.03.2001

²⁴³ M.Çapar, "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:52, Ocak-Mart 2004, s.123-124

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der52mb.pdf> <12.07.2005>

²⁴⁴ HUD, op. cit., s. 22

tarıhli ve 2001/2129 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine Dair Türkiye Ulusal Programı”nda Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütler kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve ÖTV alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütler arasında yer almıştır.²⁴⁵

D. Türk Özel Tüketim Vergi Sistemi

1.Türk ÖTV’ nin Temel Özellikleri

ÖTV ithalat ve imalat safhasında bir kez uygulanacaktır. Bu husus 4760 sayılı Kanunun birinci maddesinde hükme bağlanmışır. Başka bir ifade ile, listelerde yer alan malları imal edenler tarafından tesliminde, Türkiye’ye serbest dolaşma girişinde ve müzayede yolu ile satışında bir defaya mahsus olmak üzere alınacaktır.²⁴⁶

ÖTV ile şeffaf bir yapıya geçilmiştir. ÖTV’den önce varolan sistemde karmaşık bir hesaplama yöntemi kullanılarak hesaplanan vergi yükü, ÖTV sonrası tek bir hesaplama ile bulunabilecektir. Bu durum vergilerin izlenmesi ve denetimi açısından da önemlidir.²⁴⁷

ÖTV ile %26 ve %40 oranında KDV uygulanan mallar, ÖTV kapsamına alınmış olup 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu listeler iptal edilmiştir. Yükseltilmiş oranda KDV’ne tabi olan bu mallar bundan böyle %18 oranında KDV’ye tabi olmuştur.²⁴⁸

²⁴⁵ http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_iv_sayili.htm <19.02.2006>

²⁴⁶ Mutlu, op. cit., s. 52

²⁴⁷ Doğan, op. cit., s. 21

²⁴⁸ ibid, s. 21

ÖTV, KDV'nin matrahına dahildir. KDV Kanunu'nun 24. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin bedelin yanında, alınan vergi, resim, harç ve fon karşılığı gibi unsurlar KDV'nin konusuna dahil olduğu için, ithalat ve imalat safhasında alınan ÖTV, KDV'nin matrahına dahil edilecektir. AB'ye üye ülkelerde de KDV matrahı bu şekilde hesaplanmaktadır.

ÖTV'nin kapsamına 4 listede toplam 210 mal çeşidi girmekte olup bunlar tek tek kanunda sayılmışlardır. ÖTV kapsamındaki malların sınırlı olması ve tek aşamada uygulanması vergi mükelleflerinin sayısını da azaltmıştır.

ÖTV ile mali politikaların uygulanmasında daha etkin bir sisteme geçilmiştir. ÖTV' den önce ÖTV Kanununa ekli listelerde Bakanlar Kurulu'nun gerekli düzenlemeleri tek bir kararla yapması zordu. Örneğin, Tütün ürünleri ve alkollü ürünlerden 7 ayrı vergi, fon ve pay alınmaktaydı. Bunların bazılarının oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenirken bazıları kanun değişikliği ile farklılaştırılabiliyordu. ÖTV Kanununun *Oran ve Tutar* başlıklı 12. maddesi Bakanlar Kuruluna vergi oran ve tutarlarını değiştirerek bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili maliye politikalarını rahat uygulama olanağı vermiştir.²⁴⁹

2. 4760 Sayılı ÖTV Yasasının Getirdikleri ve Uygulama Şekli

Harcamalar üzerinden alınan vergiler alanında 1985 yılında yürürlüğe giren genel tüketim vergilerinin en gelişmiş olan ve AB'ne girişin şartlarından olan KDV reformundan sonra, ÖTV, dolaylı vergi sisteminde yapılan en kapsamlı düzenlemedir.

²⁴⁹ Doğan, op. cit., s. 22

ÖTV ile KDV'deki oran adedi beşten üçe çekilmiş ve yüksek oranda KDV'ye tabi mallar ÖTV kapsamına alınmıştır. Bir başka ifade ile, lüks mallara uygulanan %26 ile taşıtlara uygulanan %40, ÖTV kapsamına alınmış ve böylece KDV daha az oranlı bir yapıya çekilmiştir. ÖTV kapsamına alınan 3 ve 4 sayılı listelerdeki mallar, %18 oranında KDV'ye tabi olmuştur.

ÖTV vergi benzeri yükümlülük niteliği taşıyan çok sayıda fon ve payı, tek bir vergiye dönüştürmenin yanında, AB'nde ortak vergi konusu olan akaryakıt, tütün ürünleri ve alkollü içkileri genel kategori ve listeler itibariyle vergi konusu yapmış ve daha önce perakende olarak bu ürünler üzerinden alınan yükleri birleştirerek saydamlaştırmıştır.²⁵⁰

ÖTV'ye tabi tutulacak mallar Kanuna ekli 4 ayrı listede ayrıntılı olarak belirlenmiştir. ÖTV Kanunu kapsamına alınan mallarda yerli ve yabancı ayrımı yapılmamıştır. Başka bir ifade ile, ÖTV kapsamına alınan mal yurt içinde üretilmiş veya ithal edilmiş olsun ÖTV'ye aynı oranlarda tabi olmuştur.

Akaryakıt tüketim vergisi kaldırılmış, Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı kesintisi son bulmuş ve bunların yerini ÖTV almıştır. Ayrıca, otomobil, karavan, motosiklet, helikopter ve uçaklar ile yat ve kotralar da ÖTV'ye tabi olmuştur. Bu araçların ilk edinilmesi ve ithalinde alınan taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, Çevre Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitim Katkı Fonu ve Özel İşlem Vergisi yerini ÖTV'ye bırakmıştır.²⁵¹

Tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı içecekler üzerindeki Ek Vergi, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Malül, Şehit, Dul ve Yetimleri Payı, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Federasyonlar Fonu adı altında

²⁵⁰ Batirel, op. cit., s. 7-8

²⁵¹ ibid, s. 25

alınan vergi fon ve paylar kaldırılmış, bunların yerine sigara, içki ve kolalı içeceklerden ÖTV alınmasına karar verilmiştir.²⁵²

ÖTV'nin yukarıda sayılan olumlu yönlerinin yanında bazı sakıncaları da mevcuttur. En temel sakıncası, hemen hemen tamamı günümüzde normal mal halini almış, KDV'ndeki %26 ve %40'lık listede yer alan malları 4 sayılı listeye dahil etmiştir. Bu düzenleme görünürde KDV'ni üç listeye indirmiş ve AB'nin harmonize yapısına uydurmuş görünse de, bu mallara getirilen %6,7 oranındaki ÖTV' nin, KDV'nde indirim konusu yapılmaması ve daha önce indirilecek KDV olarak hesaplanan KDV'nden düşen miktarları azaltıp bir maliyet unsuru halini alması, işletmeler açısından olumsuz bir etki yaratmıştır.²⁵³

Diğer olumsuzluk ise, daha önce yasalarda varolan yetki maddeleri genişletilmiş ve Bakanlar Kurulu yasanın 12. maddesi ile yetkilendirilmiştir. Bu yetkilendirme, akaryakıt ve alkollü içkilerde, malın cins, özellik, kullanım yeri ve şeklini içerecek biçimde geniş tutulmuştur. Vergide yasallık ilkesini bozan bu yetkilendirme ile AB'nde ayrımcı vergileme eleştirisine maruz kalınması mümkündür.²⁵⁴

ÖTV oranları ile ilgili uygulama şekline bakıldığında, ÖTV Kanunu'na ekli 4 listede yer alan malların ithal ve dahildeki teslimlerinin aynı oranda ÖTV'ye tabi oldukları görülmektedir.²⁵⁵ ÖTV Kanununa ekli listelerde yer alan eşyalar bu listelerde eşya bazında gösterilen oran ve tutarlara göre ÖTV'ye tabi

²⁵² ibid, s. 25-26

²⁵³ ibid, s. 8

²⁵⁴ ibid, s. 8

²⁵⁵ M. Kılıçkaya, "Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Getirdikleri", **Yaklaşım**, Sayı: 115, Temmuz 2002, s.186-187

tutulacak ve listelerde yer almayan mallara ÖTV uygulanmayacaktır. Ayrıca, ÖTV matrahı KDV ödenmeden önce KDV'nin matrahı olacaktır.²⁵⁶

3. Özel Tüketim Vergisini Konusu²⁵⁷

ÖTV, tek aşamalı ve dar kapsamlı bir vergi türüdür. ÖTV Kanunu birinci maddesi ile ÖTV konusunu oluşturan mallar belirlenmiştir. Verginin kapsamına giren mallar Kanuna ekli 4 ayrı listede belirtilmiştir.²⁵⁸ Verginin konusunu, belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve ekli listelerin kapsamına alınmış mallar oluşturur. Bir malın vergi konusuna girmesi için o malın hem listede yer alması hem de kanunun öngördüğü iktisadi aşamada bulunması gerekir. Örneğin, bazı mallar için imalat, istihsal veya ithalat aşaması dikkate alınırken, bazılarında ilk iktisap aşaması dikkate alınmaktadır. Bu durumda hangi iktisadi aşamada olursa olsun listede yer almayan mallar ile listede yer alsa bile belirtilen iktisadi aşamanın dışı verginin konusuna girmeyecektir.²⁵⁹ Listelere bakıldığında ÖTV kapsamını sadece malların oluşturduğu ve hizmetlerin ÖTV kapsamına girmediği görülmektedir. Kanun yerli ve yabancı ürün ayrımı yapmamıştır.

I sayılı listede AB uygulamasında madeni yağlar olarak adlandırılan petrol ürünleri yer almaktadır. Madeni yağların yer aldığı I sayılı liste iki ayrı cetvelden oluşmuştur. A cetvelinde uçak benzini, kurşunsuz normal benzin, kurşunsuz süper benzin, kurşunlu süper benzin, kurşunlu normal benzin, doğal

²⁵⁶ ibid, s. 187

²⁵⁷ ÖTV kapsamında yer alan mallar hakkında daha fazla bilgi için Ekler Bölümü'nde yer alan I, II, III ve IV sayılı listelere bakınız

²⁵⁸ S. Ülgen (b), "Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı", **Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002, s.113

²⁵⁹ D. Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, 11. baskı, Yaklaşım yayıncılık, Ankara, 2005, s. 518

gaz, fuel oiller, yağlama yağları, diferansiyel yağı, baz yağı, jet yakıtı ve motorin gibi çeşitli türde petrol ürünleri ve yağ türleri yer alırken, B cetvelinde daha çok benzol, toluol, solvent, vernikler, heptan, hegzan, pentan, eter, incelticiler ve benzeri ürünler yer alır. Taş kömürü, taş kömüründen elde edilen briketler, topak ve benzeri katı yakıtla, linyit, katran, naftalin, zift ve fenoller Kanun ekli I sayılı listenin A ve B cetvellerinde yer almadıklarından ÖTV kapsamı dışında bırakılmıştır.

I sayılı listeye bakıldığında daha önce Akaryakıt Vergisine tabi olan malların aynen liste kapsamına alındığı bunların yanında, ayrıca önceden vergi kapsamında olmayan bazı petrol ürünlerinin ve madeni yağların da kapsama dahil edildiği görülmektedir. Bu şekilde daha önce belirli mallardan alındığı için vergi dışı mallara yönelmek sureti ile vergiden kaçınma veya vergi yükü çok düşük olduğu için solvent gibi maddelerin akaryakıtı karıştırılarak haksız kazanç sağlanması ve haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır.²⁶⁰

Petrol ürünlerinin ithali değil, ithalatçıları tarafından yurt içinde ilk teslimi ÖTV'ye tabidir. I sayılı listedeki ürünler eğer Türkiye'de üretilmişse, bu malların rafinerileri değil imalatçıları tarafından teslimi ÖTV'ye tabidir.²⁶¹

ÖTV Kanununa ekli II sayılı listede; çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçlarına yer verilmiştir. Bu listede yer alan araçların ilk iktisabı²⁶² veya ithali ile imal ve inşa edenler tarafından teslimi ÖTV'ye tabidir. ÖTV sadece II sayılı listede yer alan araçlara uygulandığı için bu araçların imarında ve onarımında kullanılacak yedek veya eklentiler ÖTV kapsamında değildir. Ayrıca, verginin

²⁶⁰ M. Nohut “ Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Uygulanma Biçimi ve Bu Alanda Meydana Gelen Son Gelişmeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 114, Haziran 2002, s. 197

²⁶¹ Ülgen (b), op. cit., s. 113

²⁶² İlk iktisaptan kasıt, Türkiye’de kayıt ve tescile tabi olan malların, kayıt ve tescile esas olan ilk iktisabı veya aktive alınması ya da kullanılmaya başlanmasıdır.

konusu liste kapsamı ile sınırlandırıldığından bu liste dışında kalan motorlu taşıtlar da verginin konusuna girmez. Örneğin, motorlu taşıt sayılmasına rağmen listede yer almayan traktör ÖTV'nin konusuna girmez.

Motorlu taşıtların ÖTV'nin konusuna girebilmeleri için II sayılı listede yer almaları tek başına yeterli değildir. Taşıtların içinde bulunduğu iktisadi aşamanın niteliği de önemlidir. ÖTV Kanunu'na giren II sayılı listede yer alan taşıt araçlarının vergilendirilmesi geçirdikleri veya içinde bulundukları iktisadi aşamaya göre ikili bir ayrıma tabidir.²⁶³ Bu gruptaki taşıt araçlarından kayıt ve tescile tabi olanları ile kayıt ve tescile tabi olmayanların vergilendirilme süreci farklılaştırılmıştır.²⁶⁴ Kayıt ve tescile tabi motorlu araçların ilk iktisabı ÖTV'ye tabi olurken, kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçların ise ithali ile imal veya inşa edenler tarafından teslimi ÖTV'ye tabidir. Kayıt ve tescile tabi motorlu araçların, satılmak üzere ithal edilmesi işlemi ile yurtiçinden satın alınması işlemi ÖTV konusu değildir. Ancak, motorlu araçların, kullanılmak üzere ithali ÖTV kapsamındadır.²⁶⁵ Ayrıca, kullanılmış motorlu taşıtlar da verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. Daha önceki Finansman Kanununun taşıt alım vergisi ile ilgili uygulamasında, kullanılmış motorlu araç tesliminde de vergi alınmaktaydı. ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile, motorlu taşıt teslimlerinin sadece ilk iktisabı vergilendirilir hale gelmiştir.

ÖTV Kanununa ekli III sayılı listede yer alan bira, viski, şarap gibi alkollü içecekler, sigar, puro, enfiye gibi tütün mamulleri ile kolalı gazozların ithalatı ve imalatçıları tarafından teslimleri ÖTV'ne girmektedir. Alkolsüz içecekler arasında bulunan su, maden suyu, ayran, sade ve meyveli gazozlar III

²⁶³ ibid, s. 520

²⁶⁴ Çapar, op. cit., s. 126

²⁶⁵ Ülgen (b) , op. cit., s. 114

sayılı listede yer almadığından bu malların imalatçılar tarafından teslimi veya ithalatı ÖTV'nin konusuna girmemektedir.

Biralar, üzüm şarabı, köpüklü şaraplar, elma şarabı, armut şarabı gibi fermente edilmiş içkiler, etil alkol, likörler ve viski, rom, votka gibi diğer alkollü içkiler ÖTV kapsamında iken, sirkeler ve asitten elde edilen sirke yerine geçen maddeler ÖTV'ye tabi değildir.²⁶⁶

Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar, tütün içeren sigaralar, purolar, enfiye ve çiğnemeye mahsus tütünler ÖTV kapsamındadır.

III sayılı listede yer alan alkollü içkiler ve tütün mamülleri gibi ürünler üzerinden daha önce; Ek Vergi, eğitim gençlik spor sağlık hizmetleri vergisi ve savunma sanayi destekleme fonu gibi çeşitli fonlar alınmakta idi.²⁶⁷

IV sayılı listede lüks tüketim maddeleri, kozmetik ürünleri ve dayanıklı tüketim malları yer almaktadır. Listeye bakıldığı zaman, AB ile başlatılan gümrük birliğinde olumsuz etkilenebileceği düşünülen bazı mallar ve ürünlerin yer aldığı görülmektedir. Bunların arasında; çeşitli silahlar, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi çeşitli beyaz eşyalar, kürkler, güzellik makyaj malzemeleri gibi çeşitli ve çok sayıda ürün yer almaktadır.

IV sayılı listede yer alan malların ithalatı veya imal edenler tarafından teslimi ÖTV'ye tabidir. Ayrıca bu listede yer alan malların büyük çoğunluğu % 6,7 oranında ÖTV içermektedir. Bir kısım malın ÖTV oranı ise %20 olarak yeniden düzenlenmiştir.

Türk özel tüketim vergisi kapsamının AB ÖTV'si karşısında çok geniş tutulduğu görülmektedir. AB ÖTV'sine bakıldığında, tütün mamülleri, petrol

²⁶⁶ ibid, s. 114

²⁶⁷ Bilici(a), op. cit., s. 200

ürünleri, bira, şarap ve diğer alkollü içkilerden alınmaktadır. Türk ÖTV'si içinde yer alan; motorlu taşıtlar ve çeşitli tüketim malları ortak AB ÖTV'si kapsamında yoktur. Türk ÖTV'si bu haliyle genel tüketim vergisi biçimini almıştır. AB mevzuatı ise, KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını 6. Direktifin 33. maddesi ile yasaklanmaktadır.²⁶⁸

4. Vergiyi Doğuran Olay

Özel tüketim vergisini doğuran olay ÖTV Kanunun 3. maddesinde belirtilmektedir. Maddeye göre, özel tüketim vergisini doğuran olay, ÖTV konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olay özel tüketim vergisi mükellefini vergi borçlusu haline getiren olay veya fiildir.

Kanununun 3'üncü maddesinde özel tüketim vergisini doğuran olayın hangi hallerde gerçekleşebileceği ele alınmıştır. ÖTV'de vergiyi doğuran olay esas itibarıyla malın teslimi veya ithalatıdır.

3'üncü maddede bir malın teslimi ve iktisap hallerinde, vergiyi doğuran olay malın teslimi veya ilk iktisabıdır. Teslimden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde ise vergiyi doğuran olay, belgenin düzenlendiği tarih olarak belirlenmiştir. Ayrıca, kısım kısım mal teslimlerinde, taraflarca bu hususta mutabık kalınması şartı ile her bir kısmın tesliminde ve komisyoncu vasıtası ile veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malın alıcıya tesliminde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

²⁶⁸ Bilici(a), op. cit., s.200

ÖTV Kanunu 3. maddesi ışığında isteler itibarıyla ele alındığında;

- ◆ I sayılı listedeki mallar için Akaryakıt Tüketim Vergisi'nde olduğu gibi, bu malların ithalatçıları tarafından tesliminde veya rafineriler dahil imalatçıları tarafından tesliminde,
- ◆ II sayılı listedeki mallar için, malın tesliminde veya ilk iktisap halinde malın teslimi veya ilk iktisabında, ithalatı halinde gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü doğduğunda ya da gümrük vergisi ödenme yükümlülüğü yoksa gümrük beyannamesinin tescilinde,
- ◆ III ve IV sayılı listedeki mallar için, bu malların tesliminde, ithali halinde gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü doğduğunda, ya da gümrük vergisi ödenme yükümlülüğü yoksa gümrük beyannamesinin tescilinde vergi doğmaktadır.

Mal teslim edilmeden malın teslimine yönelik olarak yapılan sözleşmeler veya avans niteliğindeki ön tahsilatlar ÖTV'de vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmez. Malın tesliminden önce yapılan sözleşmelerde malın teslim tarihinin belirtilmiş olması veya mal tesliminin belirtilen günde yapılmasını sağlayacak şekilde güvenlik tedbirlerinin ya da teminatının alınmış olması halleri de malın tesliminden önce vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmez.²⁶⁹

²⁶⁹ Çapar, op. cit., s. 127

5. Özel Tüketim Vergisi'nin Mükellefi ve Sorumlusu

ÖTV Kanunu 4'üncü maddesine göre listelerdeki malları; imal, inşa, ithal edenler ile müzayede yolu ile satışını gerçekleştirenler verginin mükellefidir. Başka bir ifade ile, ÖTV Kanununa ekli I, III,IV sayılı liste kapsamındaki mallar ve II sayılı liste kapsamındaki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlarda, imalatçılar veya inşa edenler tarafından tesliminde, imalatçılar veya inşa edenler, ithalatında ithalatçılar, müzayede yolu ile satışında müzayedeyi düzenleyenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi olan ancak Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş araçların kullanılmak üzere motorlu araç ticareti yapanlardan alımında motorlu araç ticareti yapanlar, ithalinde ithalatını yapanlar, müzayede yolu ile satışlarında ise müzayedeyi düzenleyenler ÖTV mükellefidir. Ayrıca, imal ya da inşa ettikleri ya da satmak üzere satın aldıkları kayıt ve tescile tabi araçları kullananlar, aktiflerine alanlar, adlarına kayıt ve tescil yaptıranlar, müzayede yolu ile satışını gerçekleştirenler, ilk iktisap kapsamındaki bu işlemler nedeni ile ÖTV mükellefi olmaktadır.²⁷⁰

ÖTV bu şekilde, ilk aşamada ve tek safhada alınmakta, dolayısı ile mükellef sayısı sınırlı tutularak uygulamanın basit ve etkin olması amaçlanmaktadır. Yasal mükellef olarak anılan bu mükellefler ödedikleri vergiyi satışla beraber alıcılara yansıtmakta ve vergi, sonuçta fiili mükellef olan tüketicilerin üzerinde kalmaktadır. Sadece, II sayılı listede yer alan motorlu ve bazı motorsuz taşıtların kayıt ve tescile tabi olanları açısından, bu kurala bir istisna getirilerek, imalatçılar yerine, motorlu araç ticareti yapanlar vergi

²⁷⁰ HUD, op. cit., s. 73-75

mükellefi olarak gösterilmiştir. Bu durumda taşıt üretimi yapan fabrika vergi mükellefi olmamaktadır.²⁷¹

ÖTV Kanunun 4. maddesinin son fıkrasına göre; mükellefin ikametgahının, işyerinin ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

6. ÖTV Matrahı ve Oranları²⁷²

Özel tüketim vergilerinin vergilendirme tekniği iki esasa dayanmaktadır: Bunlardan birincisi miktar esasına dayalı spesifik vergilerdir. Bu durumda vergilemeye konu olan malların hacim, ağırlık, uzunluk, yüzölçümü, sayı ve benzeri teknik-fiziki tutarlarının oluşturduğu matrahlar üzerinden birim başına mutlak miktarlar halinde vergi belirlenir. İkincisi ise, değer esasına dayalı ad valorem vergilerdir. Bu durumda, vergiye konu malların satış değeri matrah olarak esas alınır. Buna göre, ad valorem vergileme tekniğinde ÖTV'nin matrahını, vergiye tabi mal veya hizmet için harcanan bedel oluştururken, spesifik vergileme tekniğinde ise verginin matrahını ÖTV'ye tabi mal veya hizmetin fiziki-maddi nitelikleri oluşturur.²⁷³

Türkiye'de I sayılı listede yer alan mallar için litre veya kilogram esas alınarak miktar esaslı vergi belirlenirken, II, III ve IV sayılı listelerdeki mallar

²⁷¹ Bilici (a), op. cit., s. 203

²⁷² Oranlar hakkında daha fazla bilgi için Ekler Bölümü'nde yer alan I, II, III ve IV sayılı listelere bakınız.

²⁷³ HUD, op. cit., s. 113

için (tütün ürünleri hariç) ise matrah değer esaslı olarak belirlenmiştir. Bazı malların değeri KDV ile aynı, bazılarının ise KDV'den farklıdır. Bu listelerdeki mallar için (tütün ürünleri hariç) verginin matrahı KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Yani, bu listelerde yer alan mallar için KDV'ye esas olan matrah ÖTV'ye de esas olur. KDV'nin matrahı, genel olarak, mal teslimlerinde bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedel olarak tanımlanmıştır.²⁷⁴ TV Kanunun 11. maddesinde tütün ürünleri için ÖTV matrahı için nihai tketickiye perakende satış fiyatı esas alınmaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesi gereği söz konusu vergi, yasaya ekli listelerde yer alan malların karşılarında gösterilen tutar veya oranlarda alınmaktadır.

I sayılı listede petrol ve petrol ürünleri yer almaktadır. Bu rnler için litre ve kilogram başına olmak üzere maktu vergi uygulanmaktadır. Diğer üç listede yer alan ürünler için ise, oranlar nispi olarak belirlenmişti. Bu listelerdeki ÖTV oranları otobüsler için uygulanan %1 ile alkollü içkilere uygulanan %275,6 arasında değişmektedir.

TV Kanununun 12. maddesinde Bakanlar Kuruluna, I sayılı listedeki mallar için yarısına kadar artırmaya ve sıfıra kadar indirmeye, II sayılı listede yer alan mallar için bir katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye, III sayılı listedeki kolalı ve alkollü içecekler için dört katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye, tütün ve tütün mamülleri için ise bir katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetki verilmiştir. Ayrıca, Bakanlar Kuruluna ad valorem vergileri maktu vergiye dönüştürme yetkisi de verilmiştir.

²⁷⁴ şenyüz, op. cit., s. 535

Bu yetki ile, ÖTV oran yapısının AB sistemine uyumlu hale getirilebilmesi yolu açık bırakılmıştır. Nitekim, AB ÖTV'sine bakıldığında tütün mamülleri dışında kalan ürünlerde verginin spesifik(miktar) olarak belirlendiği, oysa Türk ÖTV'sinde vergi miktarlarının petrol ürünleri dışında ad valorem (değer) esasına göre belirlendiği görülür.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetki çerçevesinde, 26.04.2005 tarihli 25797 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2005/8716 sayılı kararı ile IV sayılı listede yer alan bazı mallarda ÖTV oranını %6,7'den %20'ye çıkarmıştır. ÖTV'nin %6,7'den %20'ye yükseltilmesi ile birlikte bu mallar üzerindeki dolaylı vergi yükü %41,6' ya çıkmıştır. Başka bir ifade ile, söz konusu malları tüketenler daha önce bu mallar için toplam %26 vergi öderken, artıştan sonra %41.6 oranında vergi ödemeye başlamışlardır.²⁷⁵

Son olarak, 5479 Sayılı Kanun ile 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler, Resmi Gazete'nin 8 Nisan 2006 Tarihli Sayısında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu değişikliğe göre; 4760 sayılı ÖTV Kanununun, 1'inci maddesine “ekindeki malların tarife numaralarında ÖTV Kanunu dışında yapılacak değişikliklerin kanun uygulanmasında hüküm ifade etmeyeceği” yönünde açıklama getirilmiştir. Bu durumda her sene yayımlanan Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde değişiklik de olsa ürünler için ÖTV oranları değişmeyecektir. Örnek olarak ÖTV tahsil edilecek bir ürünün GTİP'i ortadan kalksa da bu üründen ÖTV tahsil edilecektir.

Aynı kanunla, Eki I sayılı listeye 3824.90.99.90.54 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda (GTİP) sınıflandırılan “biodizel” ve 3814.00.90 GTİP'da

²⁷⁵ [http://www.turmob.org.tr/basin/05-05-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/basin/05-05-2005(1).htm) <26.02.2006>

sınıflandırılan “tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar” dan “diğerleri” eklenmiş, başka bir ifade ile söz konusu ürünler de ÖTV’ye tabi olmuştur. Ayrıca, vergiyi doğuran olay” başlıklı 3’üncü maddesine ekli I sayılı listede yer alan mallardan “el konulan veya tasfiyelik hale gelen mallar” ile ilgili ek açıklama getirilmiştir. Bununla beraber, (II) sayılı listedeki 87.11 Pozisyonundaki mal, motorun silindir hacmine bağlı olarak detaylandırılmış, vergi oranı da buna bağlı olarak yeniden belirlenmiştir. Bu değişiklikten önce motosiklet ve bir yardımcı motoru bulunana tekerlekli taşıtlar %8 olarak vergilendirilirken, değişiklikten sonra; motor silindir hacmi 250 cm³’ü geçmeyenler %22, geçenler %37 olarak vergiye tabi olmuştur.

7. Özel Tüketim Vergisi’nin Alınma Şekli, Vergilendirme Dönemi ve Beyanı

ÖTV, bir kez uygulanan tek aşamalı bir vergi türüdür. KDV’de olduğu gibi üretim zincirinin tüm aşamalarının vergilendirilmesi ve vergiden vergi indirimi uygulaması ÖTV için geçerli değildir. ÖTV üretimin ilk aşamasında alınmakta ve tüketiciye kadar uzanan diğer aşamalarda artık ÖTV uygulaması söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, ilk aşamada alınan ÖTV’nin fiyatın içine gizlenmiş olarak tüketiciye kadar uzandığını söylemek mümkündür. Çünkü, ilk etapta alınan ÖTV maliyet unsuru olmakta ve fiyata dahil edilmektedir.²⁷⁶

²⁷⁶Bilici (a), op. cit., s. 204

ÖTV'nin vergilendirme dönemine bakıldığında, Kanun'un 14.maddesinde, mal grupları itibarıyla tespit edildiği görülmektedir. Buna göre;

- ◆ I sayılı listelerdeki malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerden oluşan ikinci döneminden,
- ◆ III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listede yer alan ve kayıt ve tescile tabi olmayan malların vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemlerinden,
- ◆ II sayılı listede kayıt ve tescile tabi olan taşıtlarda vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekir.²⁷⁷

ÖTV'nin beyannamesi ise şu şekilde olmaktadır:

- ◆ I sayılı listedeki mallar ait ÖTV beyannamesi, her ay içerisinde belirlenen ve vergilendirme dönemini izleyen 10'uncu güne kadar,
- ◆ III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan mallardan toplanan verginin vergilendirme dönemini izleyen 15. günü akşamına kadar,
- ◆ II sayılı liste yer alan mallar için ise ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce,

beyan edilmeleri gerekir.

Müzayede yolu ile satış yapanlarda ise vergiye tabi işlemlerin olmaması halinde beyanname verme zorunluluğu yoktur.

²⁷⁷ Maliye Bakanlığı Sinop Defterdarlığı, **Özel Tüketim vergisi**, <http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/sinop/files/duyurularotv.htm> <25.02.2006>

İthalatta alınan ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanacak ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak sureti ile mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilecektir. ÖTV ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilecektir.

8. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar, İade Mekanizması ve İndirim

KDV Kanunu'nda yer alan istisnalara ilişkin düzenlemelere benzer şekilde ÖTV Kanununda da istisnalara ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır. ÖTV yasasının ikinci bölümünün 5, 6 ve 7'inci maddeleri ile istisnalar ve vergi indirimine ilişkin hükümler belirlenmiştir.

İstisnalar şu şekilde sıralanmıştır;

- ◆ İhracat İstisnası (ihrac kayıtlı satışlar dahil),
- ◆ Diplomatik istisnalar,
- ◆ Diğer istisnalar.

Uluslararası ticarete Türkiye tarafından, dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu nedenle KDV Kanununda olduğu gibi ÖTV Kanunu'nda da ihracat istisnası hükmü bulunmaktadır. Yasanın 5. maddesinde ihracat istisnasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu hükme göre kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri yine maddede belirtilen iki şartı taşımak kaydı ile vergiden istisna olacaktır. Bu şartlardan ilki teslimin

yurtdışındaki müşteriye yapılmasıdır. Yurtdışındaki müşteri tabiri, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir işletmenin yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. İkinci şart ise, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini terk etmesidir. Başka bir ifade ile, ihracat istisnası uygulaması ile dolaylı vergilerde varış ülkesinde vergilendirme prensibine bağlı kalınarak ihraç edilen malların belli şartları yerine getirmek şartıyla vergi dışı bırakılması, önceden vergi ödenmiş ise iadesi suretiyle ihracatçıların vergi yüklenmesi önlenmiştir.

Getirilen bir başka yenilik ise Kanun'un 6. maddesi ile I, II ve III sayılı listelerdeki mallar için tanınan diplomatik istisnadır. Bununla, AB mevzuatına uyum sağlanması amaçlanmıştır.

Diplomatik istisna kapsamında diplomatik kurum ve bunların mensuplarıyla uluslararası kuruluşlar ve bunların mensuplarına yer verilmiştir.

İstisna uygulamasının şartları ise şu şekilde olmaktadır:

- ◆ İstisna ÖTV'ye tabi tüm mallar için değil, sadece I, II ve III sayılı listede yer alan mallar için geçerlidir. IV sayılı listede yer alan lüks mallar istisna uygulaması dışında bırakılmıştır,
- ◆ İstisna, diplomatik veya uluslararası kurumların resmi kullanımları ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarının, kişisel ihtiyaçları için tanınmıştır.

Kanun'un 7.maddesine bakıldığında ise diğer istisnaların sayıldığı görülmektedir. Bunlar arasında;

- ◆ Sakatlara mahsus taşıtlar, ambulanslar, itfaiye ve cenaze araçları,
- ◆ Taşıt araçları hariç kişisel ve ailevi eşyaların ithali,

- ◆ Petrol arama ve üretiminde kullanılacak yakıt ve yağlar,
- ◆ Güvenlik güçlerinin silah alımları,
- ◆ Silahlı kuvvetlerinin akaryakıt ve yağ alımları,
- ◆ Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan mallar

yer almaktadır.²⁷⁸

Bir başka yeni uygulama ise; geçici ithalat, gümrük antrepo, transit, dahilde işleme rejimlerinin uygulandığı mallar ile serbest bölgeye veya geçici depolama yerlerine konulan malların vergi dışı bırakılmasıdır. Buralardaki mallar kesin olarak ithal edilmediği için bunların buralardan çıkarılıp serbest dolaşıma sunulmadan, başka bir ifade ile, kesin ithali gerçekleşmeden vergilendirilmemesi kabul edilmiştir. Bu şekilde gümrük mevzuatına paralel bir uygulama getirilmesinin yanısıra, AB ve dünya uygulamalarına da paralellik sağlanması amaçlanmıştır.²⁷⁹

ÖTV üretim aşamasının ilk safhasında alınarak fiyat içine gizlenen ve üreticiye kadar uzanan, vergiden vergi indiriminin veya iadesinin söz konusu olmadığı bir yapıya sahip olmasına rağmen, bazı özel durumlar için bu kurala istisnalar getirilmiştir. Bunlar:

- ◆ ÖTV ödemesi yapılan bir ürünün ihracatı durumunda, ödenen vergi iade edilir,
- ◆ ÖTV'ye tabi bir malın üretiminde, yine ÖTV'ye tabi başka bir ürün kullanılmışsa, bu başka ürün için ödenen vergi, hesaplanarak vergiden indirilir. Bu uygulama ÖTV Kanunu'nun

²⁷⁸ Maliye Bakanlığı Karaman Defterdarlığı, **Özel Tüketim Vergisinin Tanıtımı**, <http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/karaman/otv.htm> <24.02.2006>

²⁷⁹ Nohut,op. cit., s. 201

9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden çıkan sonuç şu şekilde özetlenebilir:

1. Teslimi ÖTV'ye tabi malların imalinde kullanılan girdiler ile ilgili olarak ödenen ÖTV'nin, üretilen bu malın teslimi sebebi ile tahsil edilen ÖTV tutarından indirilmesi için girdi ve çıktının ÖTV Kanununa ekli aynı listede yer alması gerekmektedir,
 2. Satın alınan girdiler için ödenen ÖTV tutarının sadece bu girdiler kullanılarak üretilen ve satışı yapılan mallara tekabül eden kısmı indirim konusu yapılır.
 3. İmal edilen malların tesliminde hesaplanan ÖTV tutarının, bunların üretiminde kullanılan ve aynı listede yer alan girdilerin temininde ödenen ÖTV tutarından düşük olması halinde, indirilmeyen tutarların diğer teslimler için hesaplanan ÖTV tutarlarından indiriminin yapıp yapılamayacağı net değildir.
 4. Yasanın 9. maddesine göre farklı listedeki bir malın girdi olarak kullanılması durumunda ödenen ÖTV indirim konusu yapılmayacaktır.
- ◆ Malların iadesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi gibi durumlarda KDV'de olduğu gibi verginin düzeltilmesi, mahsubu veya iadesi mümkündür.

Ayrıca, ÖTV Kanunu 8. maddesinde, KDV'ye paralel bir düzenleme ile ihracatta tecil-terkin uygulamasına yer verilmiştir. Tecil-terkin uygulamasına,

ÖTV kapsamı dışında yer alan bir malın üretiminde ÖTV'ye tabi akaryakıt ürünlerinin kullanılması durumunda da izin verilmiştir. Bu uygulamada vergi, hammadde alınırken tecil edilmekte, ÖTV'ye tabi olmayan malın üretilip satılması aşamasında ise terkin edilmektedir.

Alıcı tarafından mükellefe ödendiği halde mükellef tarafından vergi dairesine beyan edilmeyen, eksik beyan edilen veya beyan edildiği halde ödenmeyen ÖTV'nin iadesi mümkün değildir. Ayrıca, ÖTV Kanununa ekli II sayılı listede yer alan ve kayıt ve tescile tabi olan araçlardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların ihracı halinde Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmadığından, bu araçların ihracı ÖTV'nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla ÖTV doğmamaktadır. Son olarak, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmemiş olan ÖTV iade edilmeyecektir.²⁸⁰

E. Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Uygulanan Özel Tüketim Vergilerinin Karşılaştırması

Aday ülke olarak AB ile müzakerelere başlayan Türkiye, özellikle AB müktesebatına uyum açısından ÖTV Kanununu çıkarmış olsa bile, AB ve Türk ÖTV'si arasında hem konu hem de oranlar açısından büyük farklar vardır. Bu farkların en önemli nedeni ise AB ve Türkiye'de, dolaylı vergi grubundan olan

²⁸⁰ Doğan, op. cit., s. 26-27

ÖTV'ye bakış açısının farklı olmasıdır. Avrupa'da da tıpkı Türkiye'deki gibi sigara, tütün, alkollü içkiler, benzin ve mazot gibi ürünler üzerinden ÖTV alınmaktadır. Ancak, Avrupa'da vergilerin toplanma biçimi farklı bir mantıkla yapılmaktadır. Avrupa ülkeleri sigara, içki ve benzine kamu harcamalarını artırdığı için bu vergileri koyarken, Türkiye'de özel tüketim vergileri son bütçe açıklarının kapatılması için yürürlüğe girmiştir. Avrupa Birliği'nin mantığına göre örneğin; sigara ve içki tüketimi sağlık harcamalarını artırmakta, aynı şekilde benzin ya da mazot gibi ürünlerin kullanımı da çevre kirliliğini ve karayolları harcamalarını yükseltmektedir. Avrupa Birliği bu ürünlerin tüketimini azaltmak için özel tüketim vergisi koymaktadır. Amaç hem bu ürünlerin kullanımını azaltmak hem de bu ürünleri kullananların kamu harcamalarına daha çok katkısını sağlamaktır. AB ülkelerinin hiç birinde Türkiye'deki kadar kapsamlı ve yüksek oranlı ÖTV uygulaması yer almamaktadır.

Aşağıda AB ve Türkiye'de uygulanan ÖTV, konuları ve oranları bakımından daha ayrıntılı irdelenerek farklılıklar ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Konu: Türkiye'de toplanan vergi miktarına bakıldığında, en fazla verginin ÖTV'den toplandığı görülmektedir. Özellikle akaryakıt, alkollü içkiler, sigara ve otomobilde, satış bedelinin yarıdan fazlası ÖTV'den oluşmaktadır.

Türkiye, AB'nin ÖTV kapsamına aldığı işlenmiş tütün, akaryakıt ürünleri ve alkol ve alkollü içkileri ÖTV kapsamına almış olmakla beraber

konuyu oldukça geniş tutmuştur. Alkol ve alkollü ürünlerin yer aldığı III sayılı listede kolalı içecekler de kapsama dahil edilmiştir.

AB vergi sistemi ile Türkiye'deki vergi sistemi arasında uyumlaştırma gerekçesiyle ÖTV getirilmiş olmakla beraber, AB ülkelerinde buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın gibi beyaz eşyalar ÖTV'ye tabi tutulmamaktadır. Türkiye'de ise, beyaz eşyalar lüks mallar kapsamında olup ÖTV'ye tabidir. Günümüzde artık lüks tüketim malları grubunda olmayan bu ürünlerin ÖTV kapsamında olması Türkiye'de ÖTV'ye sadece gelir toplama ve kamu harcamalarının finansmanını sağlama gözüyle bakıldığını açıkça göstermektedir. Ayrıca, gazete ve kitap (poşetlenerek satılanlar) gibi bir toplumun gelişmesine katkı sağlayan bazı gerekli malların da ÖTV kapsamında olması, Türkiye'de ÖTV'nin tamamen mali kaygılarla uygulandığı, AB mantığında olduğu gibi kamu sağlığı, çevre korunması, toplum yararı gibi düşüncelerin, Türk vergi sisteminde yerinin olmadığını göstermektedir.

Aynı şekilde, AB ülkelerinde parfüm, güzellik, makyaj ve cilt bakım ürünleri, tıraş malzemeleri, sofras ve mutfak eşyaları ÖTV'ye tabi değilken, Türkiye'de bunların tamamı ÖTV'ye tabi ürünler arasında yer almaktadır.

AB, 2003/96/EC sayılı direktifle daha önce uyumlaştırma kapsamında yer almayan kömür, doğal gaz ve elektriği ÖTV kapsamına almıştır. Buradaki amaç, mineral yağlar ve diğer enerji ürünlerinin rekabeti bozucu etkilerini azaltarak iç pazarın düzgün işlemlerini sağlamaktır.

AB ülkeleri, doğalgazı bina ve taşıtlarda kullanıldığında vergiye dahil ederken, sanayide kullanıldığında, ÖTV almamaktadır. Türkiye ise, doğalgazın sanayide kullanılması durumunda da vergi almaktadır.

AB ülkelerinde doğalgazla beraber ÖTV kapsamına alınan elektrik Türkiye’de ÖTV’nin konusuna girmemektedir.

AB’nin ÖTV kapsamına alkol ve alkollü içkileri, mineral yağlar ve işlenmiş tütün ürünlerini dahil etmesi ve bu ürünler için minimum ÖTV oranlarını belirlerken üst sınırı serbest bırakması, AB ile üyelik müzakerelerini başlatan Türkiye için, yeni bir düzenlemeye gerek bırakmayacaktır.

Sonuç olarak, Türk ÖTV’si konusu bakımından ele alındığında, AB’de uygulanan özel tüketim vergilerinden daha kapsamlı olduğu görülmektedir. AB ÖTV’sinde olmayan motorlu taşıtlar ve Türk ÖTV’sinin 4 sayılı listesinde yer alan tüketim malları, Türk ÖTV’sini genel tüketim vergisine dönüştürmüştür. Ancak, AB’de KDV dışında bir genel tüketim vergisi uygulanması 6. Direktif ile yasaklanmıştır. Olası bir AB üyeliğinde, Türkiye’nin ÖTV konusunu daraltmak zorunda kalması durumu ortaya çıkabilir.

Oranlar: AB ve Türkiye’de uygulanan ÖTV konuları kadar oranlarında da benzerlikler ve büyük farklılıklar sergilemektedir. Örneğin; bazı alkollü içkiler hem AB grubunda hem de Türkiye’de yüksek vergilere tabi tutulmaktadır. AB’de alkolizmin önemli bir problem olduğu ve sağlık açısından olumsuz etkiler doğurabileceği belirtilerek oranların yüksek tutulduğu ve yüksek miktarlarda alkol tüketiminin engellenmeye çalışıldığı ifade

edilmektedir. Bununla beraber, şarabın minimum ÖTV oranı AB’de sıfır olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda 12 AB ülkesinde şarap üretiminden ÖTV alınmamaktadır. Bunun başlıca nedeni ise şarapçılık sektörünün desteklenmek istenmesidir. İngiltere, İsveç, İrlanda, Danimarka ve Finlandiya gibi şarap üretmeyerek ithal eden ülkeler, şarabın litre başına ortalama 1,2-2,5 euro civarında bir ÖTV uygulamaktadır. Türkiye ise şaraptan litre başına yaklaşık 3,3 YTL (yaklaşık 1,8 euro) alınmaktadır. Ancak, alkollü içkilerde AB’nin spesifik, Türkiye’nin ise ad valorem esasa göre vergileme yapması sağlıklı karşılaştırma yapılmasını engellemektedir.

AB mevzuatı, içki kategorisi bazında, yalnızca ‘*minimum vergi*’ tutarını belirlemiş. Bunun yanısıra, AB mevzuatı, bazı ülkelere ‘açık istisna’ olanağı sağlamıştır. Örneğin; Yunanistan, milli içkisi olarak AB’ye kabul ettirdiği Uzo’dan aldığı ÖTV’yi, aynı kategoriye giren diğer alkollü içkilerden (viski, votka, cin vs.) aldığı ÖTV’nin yüzde 50’si düzeyine kadar düşürme hakkına sahip olup, bu hakkı kullanmaktadır. Fransa ise, aynı hakka ‘Rom’ için sahiptir.

Sigara konusuna bakıldığında; Türkiye’de sigara üzerinden alınan ÖTV dahil vergi ve fonların oranı toplam fiyatın içinde %75 civarında tahsil edilmektedir. AB ortalaması da yaklaşık %73 civarındadır.

AB üyesi ülkeler sigara için KDV hariç, toplam perakende satış fiyatının asgari %57’si kadar ÖTV uygulamak durumundadır. Türkiye’de sigara için konulan ÖTV oranı %58 olarak belirlenmiştir

Akaryakıt ürünlerine bakıldığında ise; hem AB’de hem de Türkiye’de verginin maktu esasa göre belirlendiği görülmektedir. AB’de kurşunsuz benzinin litresi için uygulanacak minimum ÖTV oranı 0,359 euro olarak tespit edilmiştir. Bu çerçevede bakıldığında, AB üyesi ülkelerde kurşunsuz benzine uygulanan ÖTV oranları litre başına 0,3 ile 0,72 euro arasında değişmekteyken, Türkiye’de de bu oran litre başına yaklaşık 1 euro civarındadır.

Otomobilden alınan vergilere bakıldığında da Türkiye ve AB ülkeleri arasındaki farklar devam etmektedir. Türkiye’de otomobil satışlarından KDV ile birlikte ÖTV’de alınmaktayken, AB ülkelerinde temel vergi KDV olup vergi yükü de Türkiye’deki vergi yükünün oldukça altındadır.

Türkiye’de otomobil satışlarından %18 KDV’nin yanında silindir hacmine göre ÖTV alınmaktadır. Örneğin, 1600cm³ silindir hacimli otomobil %37 oranında ÖTV’ye tabi olurken, 1600-2000 cm³ arasındaki otomobillerden %60, 2000 cm³ silindir hacimli otomobiller ise %84 ÖTV oranına tabidir.

Otomobile uygulanan vergilerin ortalaması AB’de %20 seviyelerinde iken bu oranlar Türkiye’de oldukça yüksektir.

08.04.2006 tarihli 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5479 sayılı Kanunu ile motosikletlerin motor silindir hacmi 250m³’ü geçmeyenlerin %22, geçenlerin de %37 oranında vergiye tabi tutulduğu görülmektedir.

Genel olarak, KDV ve ÖTV’yi kapsamında barındıran dolaylı vergi oranlarının bir çok ülkede farklılıklar gösterdiği gözlemlenmektedir. Türkiye’de dolaylı vergilerin payında sürekli bir artış yaşanırken, Avrupa Birliği ve OECD

ülkelerinin bir çoğunda bu oran düşüş trendi sergilemektedir. Eklerde yer alan Tablo 18 Türkiye’de yıllar itibarı ile dolaylı ve dolaysız vergilerin oranlarını göstermektedir. Tabloda yer alan verilere göre 1994 yılında %51,7 olan dolaylı vergi oranı 2005 yılında %70’e çıkmıştır. Aynı şekilde, 1994 yılında %48,3 olan dolaysız vergilerin 2005 yılında %30’lara kadar gerilediği görülmektedir.

Eklerde yer alan Tablo 19 2003 yılı itibarı ile AB ülkelerindeki dolaylı ve dolaysız vergi oranları ile sosyal sigorta katkı paylarını göstermektedir. Tabloya bakıldığında AB üyesi ülkelerde dolaylı vergi oranlarının ortalama %30 seviyelerinde olduğu görülmektedir. Bu oran Türkiye’deki oranın yarısı kadardır.

Türkiye gibi gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilerin sürekli artmasının başlıca nedeni ise devletin gelirlerini artırma ve harcamalarının finansmanını en kolay şekilde sağlama isteği ve ihtiyacıdır. Özellikle Türkiye’de, vergi oranlarını artırarak kısa vadede vergi hasılatında bir artış sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak bu durum uzun vadede vergi gelirlerini reel olarak azaltmakta ve vergi kaçakçılığını artırmaktadır. Dolaylı vergilerin yüksek oluşu kayıt dışı satışları teşvik etmekte ve vergiden kaçmaya neden olmaktadır. Kısa vadeli politikalarla Türk vergi sisteminin yıpratıldığı ve adaletli olmayan yüksek dolaylı vergi uygulama politikaları ile de sistemin işleyemez hale geldiği açıktır. Türkiye, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payını daha aşağıya çekmek ve gelir vergisi ile sosyal güvenlik kurumları için yapılan ödemelerin paylarını artırmak mecburiyetindedir. Bunun da vergileri artırarak değil, verginin tabana yayılarak daha çok kişiden adil şekilde alınması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ile yapılması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminin adaletten uzaklaştığı ve vergi yükünün dar ve orta gelirliiler üzerinde yoğunlaştığını daha iyi anlayabilmek için tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını gösteren ve eklerde yer alan Tablo 20'ye bakmak gerekir. Tablodan görüldüğü üzere, Türkiye, 2003 yılı itibarı ile, %46,9 oranı ile Meksika'dan sonra, en yüksek tüketim vergi oranına sahip ülke durumundadır. Tablodan OECD ortalamasının %30,4, AB ortalamasının %30,7 olduğu ve Türkiye'nin bu oranların çok üstünde bulunduğu açıkça görülmektedir.

Eklerde yer alan Tablo 21 AB ülkelerinde, dolaylı vergilerin önemli bir ayağını oluşturan ÖTV'nin GSYİH içindeki paylarını göstermektedir. Tabloda açıkça görülmektedir ki, AB'de ÖTV 2003 yılında GSYİH'nin %2,9'unu oluşturmaktadır. ÖTV'nin GSYİH'ya oranının en yüksek olduğu ülkeler %4,7 ile Lüksemburg ve %4,4 ile Polonya'dır. En düşük ülkeler ise %2,4 ve %2,5 ile İtalya ve Fransa'dır.

Eklerde yer alan Tablo 22 incelendiğinde ise, ÖTV'nin ilk yürürlüğe girdiği 2002 yılında bu oranın %4,96 ile AB ortalamasının üstünde olduğu ve yıllar itibarı ile de arttığı gözlemlenmektedir. 2003 yılında oran %6,25 olurken 2006 yılı için tahmini oran %6,91 olarak belirlenmiştir. Bu durum da göstermektedir ki, Türkiye'deki ÖTV oranlarının GSMH içindeki payları AB ortalamasının yaklaşık iki katı kadardır.

Türkiye'de, ÖTV kapsamındaki malların çokluğu, özellikle talebi yüksek olan malların neredeyse tamamının ÖTV kapsamında olması ve oranlarının yüksek olması, halk sağlığının korunması ve çevre kirliliğinin önlenmesine

yönelik tüketici davranışlarının etkilenmesinden çok, bu vergilerin, kamu harcamalarının finansmanı ve bütçe açıklarının kapatılması için tercih edildiğini açıkça göstermektedir. Bu durum da, Türkiye’de, orta ve az gelirli üzerinde vergi yükünü ağırlaştırarak vergi sisteminde adil olamayan bir durumu beraberinde getirmekte, halk sağlığını psikolojik olarak bozmaktadır.

SONUÇ

Vergi, kamu harcamalarının karşılanması için devlet tarafından başvurulmuş en önemli araçlardandır. Bununla beraber, günümüzde verginin mali amacının yanında sosyal ve ekonomik amaçlarından bahsetmek de mümkündür. Nitekim, vergi ile yatırımlar ve tasarruflar teşvik edilebilmekte, enflasyonla mücadele etme imkanı doğmakta, üretim ve yabancı sermaye girişi hızlandırılabilir. Ayrıca, alkol, sigara ve akaryakıt gibi ürünlere konulan vergilerle kamu sağlığını ve çevreyi korumak ve enerji tasarrufu sağlamak da mümkün olmaktadır.

Vergiler arasında ise ÖTV'nin, gelir toplama ve tüketicilerin tüketim alışkanlıklarını değiştirme açısından önemli bir yeri mevcuttur. Üretim ve ithalat aşamasında uygulanması ve mükellef sayısının az olması uygulamasının ve yönetiminin kolay olmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda ÖTV'nin konusunun genellikle talep esnekliği düşük mallardan oluşması yüksek vergi hasılatı elde edilmesini sağladığından önemini daha da artırmaktadır.

Çok aşamalı ve indirim esasına dayanan KDV'nin aksine, özel tüketim vergileri imalat, ithalat ve ilk iktisaptan alınmakta olup KDV sistemini tamamlamaktadır.

Özel tüketim vergileri konuları itibarı ile ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir. Bu farklılığın en önemli nedeni ise ülkelerin gelişmişlik seviyelerinin birbirleri ile benzeşmemesidir. Gelişmiş ülkelere bakıldığında, genellikle lüks malların ÖTV kapsamında olduğu görülürken, gelişmekte ve az gelişmiş ülkelerde verginin konusunun iyice genişlediği ve genel tüketim vergisi

özelliğine büründüğü görülmektedir. Çünkü, gelişmiş olan ülkelerde ÖTV'ye konu olan mallar seçilirken daha çok; kamu sağlığının ve çevrenin korunması, enerji tasarruflarının teşvik edilmesi ve gelir dağılımının düzenlenmesi amaçlanmıştır. Buna karşın, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde ise asıl amaç gelir toplamak olduğundan ÖTV'nin konusu geniş tutulmuştur. Bu ülkelerde, ekonomilerin tam sanayileşmemiş olması ve vergi idaresinin örgütlenmemiş olmasından dolayı genel satış vergileri başarılı şekilde uygulamaya konulamamaktadır. Bu durum da vergi gelirlerinin azalmasına ve kamu harcamalarının finansmanının zora girmesine neden olmaktadır. Özel tüketim vergilerinin tahsilatlarının kolay oluşu ise bu ülkeleri ÖTV'ye yönlendirmektedir. Sonuç olarak, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde, gelir sağlamak amacıyla, talep esnekliği düşük şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, çay gibi zorunlu tüketim malları da ÖTV kapsamına girebilmekte ve bu vergilerin asıl amacı olan gelir dağılımındaki eşitsizliklerinin azaltılması ilkesinden de sapılmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin oluşturduğu AB'deki vergi politikalarına bakıldığında, ortak bir vergi politikasının olmadığı, bunun yerine vergi uyumlaştırmasının yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. AB ülkelerinin ortak bir vergi politikasının olmamasının en önemli nedeni ise, verginin ulusal egemenliğin sembolü olması ve AB üyesi ülkelerin ulusal yönetimlerinin maliye politikalarını serbestçe kullanmak istemeleridir.

AB sınırları içinde vergi uyumlaştırmasının yapılma ihtiyacının temelinde ise, serbest rekabet koşullarında işleyen ortak bir pazarın kurulması gerekliliğinin ortaya çıkması ve bu ortak pazar sınırları içinde malların serbest

dolaşımı için, taşıdıkları vergi yüklerinin uyumlaştırılması zorunluluğu yatmaktadır. AB'nin nihai amacı olan ortak pazar hedefine ulaşma yolunda ilk atılan adımlardan biri vergi uyumlaştırması ve başvurulmuş ilk araç KDV uyumlaştırması olmuştur. Ancak, tek pazarın oluşturulması için bunun yeterli olmadığı, ÖTV alanında da uyumlaştırmaya gidilmesi gerekliliği doğmuştur. Başka bir ifade ile, AB'nin üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinde tek bir ülke gibi hareket edebilmeleri ve rekabet eşitliğinin sağlanması için ÖTV uyumlaştırılmasının hızlandırılması zorunlu hale gelmiştir. ÖTV kapsamındaki malların bazılarının aynı zamanda sanayide kullanılan hammadde olması, bu malların üzerindeki vergi oranlarının farklılığı durumunda rekabeti bozucu etkinin ortaya çıkması, AB açısından ÖTV'nin uyumlaştırılmasını önemli kılmıştır.

AB'de, 1992 tarihinden önce sadece işlenmiş tütün ÖTV kapsamına alınabilmişken, 1992 tarihinden sonra, madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler de ÖTV konusu olmuştur. Birlik bu mal gruplarına uygulanan minimum ÖTV oranlarını belirlemiş ve bu oranların altında vergi uygulamayı yasaklarken üst sınırı da serbest bırakmıştır. AB, ÖTV kapsamına alınan mal gruplarını seçerken gelir elde etmekten ziyade, halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufunun sağlanmasını amaçlamıştır.

1 Ocak 1996 tarihinde AB ile GB gerçekleştiren Türkiye'de ÖTV uygulanmasını zorunlu kılan en önemli nedenler ise;

- Karmaşık yapıda olan özel tüketim vergilerinin sadeleştirilmek,

- Vergi mevzuatının AB ülkelerindeki vergi mevzuatına uyumlaştırılmasını sağlamak,
- Kolay uygulanabilir olması ve yönetiminin de kolay olması nedeni ile, hükümetlerin gelir ihtiyacı olduğunda başvurdukları en önemli araç olmasıdır.

Türkiye’de 2002 yılında yürürlüğe giren ÖTV Kanunu ile KDV’deki oran adedi beşten üçe çekilmiş ve yüksek oranda KDV’ye tabi mallar ÖTV kapsamına alınmıştır. ÖTV vergi benzeri yükümlülük niteliği taşıyan çok sayıda fon ve payı, tek bir vergiye dönüştürmenin yanında, AB’nde ortak vergi konusu olan akaryakıt, tütün ürünleri ve alkollü içkileri genel kategori ve listeler itibariyle vergi konusu yapmış ve daha önce perakende olarak bu ürünler üzerinden alınan yükleri birleştirerek saydamlaştırmıştır.

AB ile müzakerelere başlamış olan, Türkiye’nin ihracat ve ithalatı büyük ölçüde AB ülkelerine yöneliktir. Olası bir üyelik durumunda, ÖTV’nin AB ülkelerinde malın tüketildiği ülkede ödenmesi sebebi ile ticari mal alımlarında ÖTV’ye tabi mallar açısından (varış ülkesinde vergileme ilkesi), Türkiye’nin ithalatı ihracatından yüksek kaldığı sürece ÖTV hasılatı olumlu etkilenebilecektir. Ancak, kişisel tüketim amaçlı mal alımlarında (çıkış ülkesinde vergileme ilkesi), Türkiye’deki oranların yüksek olması, ülke içi tüketicileri ÖTV’nin düşük olduğu üye ülkelere yönlendirebilecek, bu da olumsuz bir durum oluşturacaktır. Bununla birlikte, AB’ne aday bir ülke konumunda olan Türkiye’de, yöneticilerin KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilere olan bakış açılarını

değiştirmeleri, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, adil olmayan vergi sisteminin adil duruma getirilmesi zorunlu ve gerekli bir durumdur.

KAYNAKÇA

Kitaplar, Makaleler ve İnternet Makaleleri

A. MUSGRAVE, Richard, B. Musgrave, Peggy (a) , **Public Finance in Theory and Practice**, New york: Mc Graw-Hill Book Co., 1973

A. MUSGRAVE, Richard, B. Musgrave, Peggy (b), **Public Finance in Theory and Practice**, 4.ed., McGraw-Hill Book Company, 1984

AÇIKEL, Ahmet, **Avrupa Ekonomi Topluluğunda KDV Uyumlandırması**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu, Ankara, 1989

AĞBAL, Naci, “Çevrenin Korunması ve Çevre Vergileri-1”,**Yaklaşım**, Sayı:100, Nisan 2001, s. 64-69

ANDEL, Norbert, “ Public Finance and Trade: The European Community”, **İnternational Institute of Public Finance**, 44th Congress İstanbul, August, 1988

ARIKAN, Yahya, **Dolaylı Vergilerin Dayanılmaz Cazibesi**, TÜRMOB, 29.03.2005
[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-13-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-13-2005(1).htm) <26.02.2006>

ATAÇ, Beyhan, **Maliye politikası**, 5. baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Vakfı Yayınları, 1999

AY, M, Hakkı, “Türkiye’de ÖTV Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:192, Eylül 2004, s. 163-169

AYDIN, Fazıl, “ÖTV’nin etkileri ve AB uygulaması”,**Vergi Sorunları**, Sayı:163, Nisan 2002, s. 29-44

AYGÜL, Emrah, **IV Sayılı Listedeki Mallara İlişkin ÖTV Kanunu Uygulamaları**, Ağustos 2003
http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_iv_sayili.htm <19.02.2006>

Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM), **Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri**, 2000,
www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm <05.12.2005>

BATIREL,Ömer Faruk, “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı ÖTV Yasası Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 253, Eylül 2002, s. 4-8

- BİLİCİ, Nurettin (a), **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme**, 1.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004
- BİLİCİ , Nurettin(b), **Vergi Hukuku, Genel Hükümler , Türk Vergi Sistemi**, 11.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005
- BLACKWELL, Lyod, L. “Elasticity and Shares of an Excise Tax Burden”, **Atlantic Economic Journal**, Vol. 19, March 91
- BOZKIR, Müjdat, **Özel Tüketim Vergisi**, T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Yeterlik Etüd Raporu, İstanbul, 1999
- BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004
- CAN, Engin, **ÖTV ve Ekonomik Etkileri (AB Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2003
- CNOSSEN, Sjbren, “ **The Case for Selective Taxes on Goods and Services in Developing Countries**”, (Richard M. Bird ve Oliver Oldman eds.by), 4.b., London:
- Commission of the European Communities, **Inventory of Taxes** Luxembourg, 2000
- Counsil Directive No 59, 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco, **Official Journal L 291**, P.0040-0045, 06/12/1995
- Counsil Directive No 96, 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, **Official Journal L 283**, P. 0051-0070, 31/10/2003
- ÇAPAR, Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:52, Ocak- Mart 2004, s. 121-134, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der52mb.pdf> <12.07.2005>
- ÇİÇEK, Halit, “Avrupa Birliği’nde Tüketim vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye’ye Olası Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 177-189
- DEMİRCAN, Siverekli, Esra,“Vergilendirmenin Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 97-116

- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (a), **AT’da Dolaylı Vergilerin Uyumu: Gelişmeler ve Beklentiler**, Ankara, (Hazırlayan: KİRAZCI, M., Deniz), Eylül 1990, s. 48-70
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (b), **Türkiye -AT Mevzuat Uyumu**, Özel İhtisas Komisyon Raporları Vergilendirme Alt Komisyonu, Cilt 2, Ankara, Kasım 1995
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (c), **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001
- DOĞAN, Uğur, “Özel Tüketim Vergisi”,**Vergi Sorunları**, Sayı:174, Mart 2003, s.19-32
- DURA, Cihan, Atik, Hayriye, **Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye**, 2. baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, Mayıs 2003
- EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2004
- EKER, Aytaç, Altay Asuman. , Sakal, Mustafa, **Maliye Politikası**, İzmir, Takav Matbaacılık, 1996
- ERDEM, M. Şükrü, Aykın, Sibel Mehter (ed), **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Akdeniz Üniversitesi Akdeniz Ülkeleri Ekonomik Araştırmalar Merkezi, Antalya, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2003
- European Commission (a), **A Strategy to Improve the Operation of the VAT system within the Context of the Internal Market**, Brussels, 2000
- European Commission (b, Directorate-General for Taxation and Customs Union,**Tax Policy in the European Union**, Luxembourg , Office for Official Publications of the European Communities, 2000
- European Commission (c), **Tax Policy in the European Union Priorities for the Years Ahead**, Communication From the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, COM (2001) 260 final
- European Commission (d, **Excise Duty Tables: Part I Alcoholic Beverages**, Directorate GeneralTaxation and Customs Union Tax Policy, 2006
- European Commission (e), **Excise Duty Tables: Part II, Energy Products and Electricity including Natural Gas, Coal and Electricity**, Directorate General Taxation and Customs Union Tax Policy, 2006
- European Commission (f) **Excise Duty Tables: Part III, Manufactured Tobacco**, Directorate General Taxation and Customs Union Tax Policy, 2006

- HİTİRİS, Theo, **European Community Economics**, Harvester Wheatsheaf, London, 4.Edition,1994
- HÜVEZ, İbrahim, “Adnan Uyar, ÖTV ve GB sürecinde ÖTV uyumlaştırma çalışmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 183, Kasım 1996, s. 79-89
- IŞIK, Kadir, Organ, İbrahim, Karayılmazlar, Ekrem, Işık, Hayriye, **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005
- JAMES, Simon, **A Dictionary of Taxation**.USA, Edward Elgar Publishing Ltd, 1998
- KAR, Muhsin, Arıkan Harun(ed.), **Avrupa Birliği Ortak Politikaları ve Türkiye: Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, 1. baskı, Kırklareli, Beta Yayınları, 2003
- KARLUK, Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 7. baskı, İstanbul, Beta yayınları, 2003
- KAZICI, Sami, “Maliye Politikası ve Tüketim”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 117, Mayıs 1991, s. 10-12
- KILIÇ, Ramazan, **Türkiye- AB İlişkileri ve Gümrük Birliği**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2002,
- KILIÇKAYA, Münevver, “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun Getirdikleri”, **Yaklaşım**, Sayı:115, Temmuz 2002, s. 183-191
- KİRAZCI, M., Deniz(a), “Avrupa Topluluğunda İndirekt vergilerde uyumlaştırma ve KDV”, **Avrupa Toplulukları Konusunda Araştırmalar** (içinden), Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon kurulu, yayın no: 303, 1988
- KOPİTS, George, **Tax Harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis**, İMF, Occasional Paper, Washington DC, July 1992
- KOYUTÜRK, Serdar, “Gümrük Birliğine Geçişin Vergilendirmeye Etkisinde Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 154, Haziran 1994, s.27-30
- KULU, Bahattin (a), “Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Uygulanan Ortak Vergi Hukuku”, **Yaklaşım**, Sayı: 98, Şubat 2001, s. 57-69
- KULU, Bahattin (b), “Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerde AB Ülkeleri Vergi Yapısı ve ATV ile Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 236, Nisan 2001, s. 53-59

KULU, Bahattin (c),“Türkiye-AB İlişkilerinde Vergilendirme ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 246, Şubat 2002, s. 11-22

KULU, Bahattin (d), “Özel Tüketim Vergisine Geçilirken AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır”, **Yaklaşım**, Sayı:112, Nisan 2002, s. 21-28

Mali Haber, **Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?**,
<http://www.malihaber.com/modulae.php?name=news&file=article&sid= 279>
<15.02.2006>

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği (HUD), **Tüm Yönleri ile Özel Tüketim Vergisi, Örnekler ve açıklamalar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2000

Maliye Bakanlığı Karaman Defterdarlığı, **Özel Tüketim Vergisinin Tanıtımı**,
<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/karaman/otv.htm> <24.02.2006>

Maliye Bakanlığı Sinop Defterdarlığı, **Özel Tüketim vergisi**,
<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/sinop/files/duyurularotv.htm>
<25.02.2006>

MAVRAL,Ülker, “AB ve özel tüketim vergisi uygulamaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı.166, Temmuz 2002, s. 13-122

METHİBAY, Yaşar, **Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması ve Türkiye Kurumlar Vergisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996

MOUSSİS, Nicholas, **Access To European Union**, 5.Edition, Edit-Eur, 1995

MUTLU, Ayşegül, “Özel Tüketim Vergisi”, **Yaklaşım**, Sayı:115, Temmuz 2002, s. 46-52

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi**, 11. baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2001

NOHUT, Mürüfet, “Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Uygulanma Biçimi ve Bu Alanda Meydana Gelen Son Gelişmeler”, **Yaklaşım**, Sayı:114, Haziran 2002, s.197-201

OECD, **Consumption Tax Trends VAT/GST, Excise and Environmental Taxes**, Paris, 2001

OKTAR, Kemal, “Neden ÖTV” **Vergi Dünyası**, Sayı:249, Mayıs 2002, s. 114-119

- ÖNDER, İzettin, “ÖTV ve Uyum Sorunu”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı.113, Mayıs 2002, s.17-8
- ÖNER, Erdoğan, **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı APK Yayınları, Ankara, 2001
- ÖZYER, Ali, Mehmet, “ÖTV tasarısı Hazırlıkları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:246, Şubat 2002, s. 23-33
- R. LEVİS, Stephen, **Taxation for Development: Principles and Applications**, Oxford University Press, 1984
- S. ROSEN, Harvey, **Public Finance**, 4th edition, Richard D. Irwin, Inc., Boston,1995
- SARACOĞLU, Fatih, Ejder, Haydar, **Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri Avrupa Birliği Normları**,s.1-24
<http://www.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/17.pdf> <01- 12-2005>
- SARIKAYA, Murat, Tunçer, Mehmet, “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerin”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, s.176-185
- SAYRE, J. Woodrow, Stull, Edith, **Taxation**, First Printing, New York, Franklin Watts, Inc., 1963
- STEFANO, Fantorini, **Excise Duties in the EU**, European Comission Directorate Genaral Taxation and Customs Union , 2003
- SUSAM, Mustafa, **ÖTV’nin yapısı ve Türk ÖTV’nin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırılması**, (*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*), İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2004
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, 11.baskı, Ankara, 2005
- TANZİ, Vito, Zee, Howell, **Tax Policy for Developing Countries**, İMF, EconomicThe Johns Hopkins University Press, 1990
- TOKATLIOĞLU, Yıldız, Mircan, **Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası**, 1. baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2004
- TUNCER, Mehmet, “ Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası”, **Avrupa Birliği Ortak Politikaları ve Türkiye: Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması**, M. Kar, H. Arıkan (Ed.), 1. baskı, Kırklareli, Beta Yayınları, 2003

TURHAN, Salih, **Vergi teorisi ve Politikası**, 6.baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), **Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi**, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Mayıs 2001

ULUATAM, Özhan (a), **Kamu Maliyesi**, 4.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1991

ULUATAM, Özhan (b), **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1997

ÜLGEN, Soner (a),“Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”,**Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s.104-107

ÜLGEN, Soner(b), “Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı”, **Yaklaşım**, Sayı.116, Ağustos 2002, s. 112-115

VANİSTENDAEL, Frans, “No European Taxation Without European Represetation”, **EC Tax Review**, Vol:9, Issue:3, Netherland, 2000, s. 142-143

VESETH, Michael, **Public Finance**, Reston Publishing Company, USA, 1984

İnternet Sayfaları

Avrupa Postası

<http://www.avrupapostasi.org>

Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM)

www.dtm.gov.tr

European Commission, Directorate General for Taxation

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index_en.htm

European Union Online

<http://www.europa.eu.int>

European Union Online, SCADPlus

http://europa.eu.int/scadplus/scad_en.htm

Gazi Üniversitesi

<http://www.gazi.edu.tr>

Mali Haber

<http://www.malihaber.com>

Maliye Bakanlığı , Gelirler Genel Müdürlüğü

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir.2.nsf/aetmenu?OpenPage>

Maliye Bakanlığı Karaman Defterdarlığı

<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/karaman/otv.htm>

Maliye Bakanlığı Sinop Defterdarlığı

<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/sinop/files/duyurularotv.htm>

Sayıştay

<http://www.sayistay.gov.tr>

Türkiye Mali Müşavirleri Odası Birliği (TURMOB)

<http://www.turmob.org.tr/>

EKLER:

Tablo 18
Yıllara Göre Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
1994	51,7	48,3
1995	59,3	40,7
1996	60,6	39,4
1997	59,3	40,7
1998	53,4	46,6
1999	54,6	45,4
2000	59,1	40,9
2001	59,6	40,4
2002	66,4	33,6
2003	67,1	32,9
2004	69,2	30,8
2005(Bütçe Tahmini)	72,8	27,2

Kaynak: [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-03-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29-03-2005(1).htm)

Tablo 19
AB Ülkelerinde Vergilerin Yüzde Dağılımı (2003)

AB Üyesi Ülkeler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Sosyal Sigorta Katkı Payları
AB 25	33,8	31,6	34,5
AB 15	33,4	32,2	34,4
Euro Bölgesi	32,8	29,0	38,2
Almanya	29,7	25,9	44,4
Avusturya	33,7	29,9	36,4
Belçika	28,8	36,5	34,6
Çek Cumhuriyeti	31,4	27,0	41,6
Danimarka	34,9	59,6	5,4
Estonya	39,3	26,1	34,5
Finlandiya	31,9	41,0	27,1
Fransa	34,1	25,8	40,2
Hollanda	33,8	29,3	36,9
İngiltere	36,9	42,0	21,0
İrlanda	41,4	39,5	19,1
İspanya	33,7	29,6	36,7
İsveç	34,0	36,4	29,6
İtalya	34,2	35,3	30,5
KıbrısRumKesimi	49,4	29,4	21,2
Latviya	39,4	29,1	31,5
Litvanya	41,5	28,2	30,3
Lüksemburg	32,9	37,7	29,4
Macaristan	42,3	25,0	32,7
Malta	40,8	35,5	23,8
Polonya	41,8	19,7	38,5
Portekiz	41,9	24,6	33,5
Slovakya	36,9	23,2	39,8
Slovenya	41,6	20,8	37,6
Yunanistan	37,2	23,3	39,5

Kaynak: Eurostat Press Office, Philippe Bautier, BECH Building, L-2920 Lüksembourg , 2005
<http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu>

Tablo 20
OECD Ülkelerinde Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	34,7	27,7	26,0	24,6	26,1	24,4	23,9	22,8	24,6	24,7
Meksika				50,3	64,5	54,8	52,7	52,1	47,9	51,5
ABD	19,9	17,6	17,1	15,3	16,3	15,0	15,6	13,9	15,2	15,5
Avustralya	30,0	27,8	25,8	27,8	28,6	23,4	23,1	26,2	27,9	27,2
Japonya	25,0	20,9	15,1	14,1	12,1	12,0	13,8	17,0	17,7	17,9
Kore			60,0	61,5	58,5	45,4	40,8	36,7	37,7	36,1
Yeni Zelanda	26,2	25,1	22,8	21,4	22,0	31,6	31,3	32,4	32,9	33,0
Avusturya	36,6	36,6	33,9	30,3	31,0	29,9	26,5	26,6	26,4	26,4
Belçika	34,1	34,5	26,2	26,0	24,3	25,3	24,3	23,7	23,0	22,9
Çek Cum.							29,6	29,3	27,3	27,3
Danimarka	38,3	36,6	31,6	35,7	33,1	31,5	30,7	30,4	31,6	31,2
Finlandiya	41,9	39,1	31,9	35,1	33,5	32,1	29,5	28,3	29,5	31,2
Fransa	37,5	37,1	32,4	29,5	28,7	27,5	26,4	25,1	25,0	24,9
Almanya	31,1	30,0	25,4	25,9	24,6	25,8	26,9	27,2	28,1	28,4
Yunanistan	44,1	44,2	42,2	38,2	40,0	42,5	39,4	32,0	33,6	32,7
Macaristan							40,3	39,9	37,1	38,8
İzlanda	61,7	59,9	62,2	58,7	59,5	49,2	45,7	41,7	37,7	38,0
İrlanda	49,1	49,5	44,4	43,0	42,6	40,6	38,8	37,0	37,9	36,6
İtalya	37,0	36,3	28,3	25,2	23,6	25,3	25,0	25,0	24,0	23,1
Lüksemburg	23,5	19,3	20,1	20,9	23,8	24,3	26,2	27,1	27,0	27,8
Hollanda	27,1	26,2	22,5	23,1	23,4	24,0	24,6	26,3	28,1	28,9
Norveç	39,9	41,6	36,6	34,4	36,4	34,1	36,7	29,8	29,4	29,2
Polonya							34,6	36,1	34,6	35,6
Portekiz	41,5	42,2	38,1	43,4	41,3	43,0	38,6	37,0	36,8	36,4
Slovak Cum.								34,4	33,9	34,4
İspanya	40,6	35,8	24,0	20,7	27,7	26,5	26,1	27,1	25,9	26,2
İsveç	29,5	26,5	22,7	22,6	25,5	24,0	27,3	23,6	25,7	25,6
İsviçre	28,4	24,9	18,4	18,9	20,2	19,7	20,4	21,1	21,2	21,8
Türkiye	53,4	48,8	40,9	25,2	35,7	27,4	37,1	40,6	45,3	46,9
İngiltere	31,1	26,8	23,7	27,9	29,7	29,3	33,6	30,6	31,2	31,4
OECD Toplam	35,9	34,0	30,9	30,8	32,0	30,3	30,7	30,0	30,1	30,4
OECD Amerika Kıtası	27,3	22,6	21,6	30,1	35,6	31,4	30,7	29,6	29,2	30,6
OECD Pasifik Bölgesi	27,1	24,6	30,9	31,2	30,3	28,1	27,3	28,1	29,0	28,5
OECD Avrupa	38,2	36,6	31,9	30,8	31,8	30,6	31,3	30,4	30,4	30,7
AB 19	36,2	34,7	29,8	29,8	30,2	30,1	30,5	29,8	29,8	30,0
AB 15	36,2	34,7	29,8	29,8	30,2	30,1	29,6	28,5	28,9	28,9

KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2005

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo%2027.xls.htm>

Tablo 11
AB’de Özel Tüketim Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı (%)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Almanya	2.0	2.0	1.9	1.9	2.1	2.1	2.2	2.4	2.6
Avusturya	2.7	2.7	2.9	2.9	2.8	2.7	2.7	2.8	2.8
Belçika	2.5	2.6	2.6	2.6	2.6	2.5	2.4	2.4	2.4
Çek Cum.	3.7	3.5	3.4	3.3	3.5	3.3	3.3	3.3	3.4
Danimarka	3.7	3.9	3.8	4.1	4.2	4.1	4.2	4.1	4.0
Estonya	2.5	2.9	3.4	3.4	3.2	2.9	3.1	3.4	3.3
Finlandiya	4.6	4.6	4.8	4.6	4.8	4.3	4.2	4.3	4.3
Fransa	2.8	2.8	2.7	2.7	2.7	2.7	2.5	2.5	2.5
G. Kıbrıs	2.7	2.6	2.2	2.2	2.3	2.6	3.2	2.8	3.8
Hollanda	2.8	2.7	2.8	2.8	2.9	2.7	2.6	2.6	2.6
İngiltere	4.1	4.1	4.0	4.0	4.1	3.9	3.7	3.6	3.5
İrlanda	5.0	4.9	4.7	4.5	4.4	4.3	3.6	3.5	3.5
İspanya	2.6	2.6	2.6	2.9	2.8	2.7	2.6	2.7	2.6
İsveç	3.5	3.8	3.6	3.6	3.4	3.2	3.2	3.3	3.3
İtalya	3.3	3.2	3.1	3.0	3.0	2.7	2.5	2.4	2.5
Letonya	2.2	2.7	3.2	4.2	3.7	3.5	3.1	3.1	3.3
Litvanya	1.9	2.0	2.3	3.7	3.8	3.2	3.4	3.2	3.2
Lüksemburg	4.6	4.5	4.7	4.4	4.8	4.7	4.3	4.6	4.7
Macaristan	4.2	4.0	3.9	4.3	4.3	3.9	3.7	3.6	3.7
Malta	1.8	1.7	2.4	2.9	2.8	2.6	2.9	2.8	2.8
Polonya	4.9	4.9	3.8	3.9	4.1	3.8	3.8	4.2	4.4
Portekiz	3.9	3.8	3.6	3.7	3.5	3.0	3.0	3.3	3.4
Slovakya	3.2	3.5	3.2	3.2	3.0	2.9	2.8	2.9	3.1
Slovenya	-	-	-	-	1.8	3.2	3.5	3.6	3.5
Yunanistan	4.7	4.8	4.2	4.0	3.7	3.4	3.5	3.3	3.2
AB 25	2.9	3.0	2.9	2.9	3.0	2.9	2.8	2.9	2.9
AB 15	2.9	2.9	2.9	2.9	3.0	2.9	2.8	2.8	2.8
Euro 12	2.7	2.7	2.6	2.6	2.7	2.6	2.5	2.6	2.6
AB Yeni 10	3.9	3.9	3.3	3.5	3.7	3.6	3.6	3.7	3.8

Kaynak: Structures of the Taxation Systems in the European Union: Data 1995-2003, Office for Official Publications of the European Communities, Lüksemburg, 2005

Tablo 22
Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin GSYİH içindeki Payı (%) (2002-2006)

	2002	2003	2004	2005	2006 (Tahmini)
ÖTV	4,96	6,25	6,13	6,93	6,91
Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	4,05	4,23	3,71	4,03	3,83
Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	0,16	0,41	0,59	0,88	0,80
Kolalı Gazoz, Alkollü İçkiler ve Tütün mamüllerine İlişkin ÖTV	0,73	1,54	1,73	1,87	2,13
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	0,03	0,07	0,09	0,15	0,15

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,

2002, 2003, 2004 ve 2005 rakamları için:

http://www.gib.tr/fileadmin/HTML/VI/KBG/Tablo_28.xls.htm

2006 rakamları için:

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/2005/tablo.xls.htm>

**ÖTV KANUNUNA EK Lİ (I) SAYILI LİSTEDE YERALAN ÜRÜNLERE İLİŞKİN
OLARAK BELİRLENEN ÖTV TUTARLARI AŞAĞIDA YER ALMAKTADIR**

I SAYILI LİSTE

**YÜRÜRLÜK
TARİHİ
11.01.2005**

	A CETVELİ		
			Vergi
(*)G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Birimi	Tutarı (YTL)
	(Hafif yağlar ve müstahzarları)		
2710.11.11.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0
	(Yalnız nafta)		
2710.11.31.00.00	Uçak benzini	Litre	0
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.45.00.00	Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar	Litre	1,3625
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.49.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	Litre	1,4845
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.51.00.00	Oktanı (RON) 98'den az olanlar	Litre	1,3765
	(Kurşunlu süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.59.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	Litre	1,3765
	(Kurşunlu süper benzin)		
2710.11.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	Litre	0
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı (Kerosen)	Litre	0
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.11	Motorin	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.12	Marine Diesel	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.19	Diğerleri	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0, 05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.11	Motorin	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.12	Marine Diesel	Litre	0,8345

	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.19	Diğerleri	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.11	Motorin	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.12	Marine Diesel	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.19	Diğerleri	Litre	0,8345
	(Fuel oiller)		
2710.19.61.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler	Kilogram	0,2370
	(Fuel oiller)		
2710.19.63.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler	Kilogram	0,4760
	(Fuel oiller)		
2710.19.65.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler	Kilogram	0,2040
	(Fuel oiller)		
2710.19.69.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler	Kilogram	0,2040
27.11	Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar (2711.11.00.00.00; 2711.12; 2711.13; 2711.19.00.00.11; 2711.21.00.00.00; 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 hariç)	Kilogram	0
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.11.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	Standart M3	0,5463
	Diğerleri	Standart M3	0,0210
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.12	Propan	Kilogram	0,6150
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.13	Bütan	Kilogram	0,6150
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G)		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	Kilogram	0,8620
	Diğerleri	Kilogram	0,6150
	(Gaz halinde)		
2711.21.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	Standart M3	0,5463
	Diğerleri	Standart M3	0,0210
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.11	Propan	Kilogram	0,6150
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.12	Bütan	Kilogram	0,6150
	(Petrol koku)		
2713.11.00.00.00	Kalsine edilmemiş	Kilogram	0
	(Petrol koku)		

2713.12.00.00.00	Kalsine edilmiş	Kilogram	0
	(Petrol bitümeni)		
2713.20.00.00.19	Diğerleri	Kilogram	0
2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları	Kilogram	0
	(28.03 pozisyonundaki her nevi karbon imaline mahsus olanlar hariç)		

	B CETVELİ		
			Vergi
G.T.İ.P.	Mal İsmi	Birimi	Tutarı (YTL)
2707.10	Benzol (Benzen)	Kilogram	1,4845
2707.20	Toluol (toluen)	Kilogram	1,4845
2707.50.90.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)	Kilogram	1,4845
2710.11.21.00.00	White spirit	Kilogram	1,4845
2710.11.90.00.11	Diğer solventler (Çözücüler) (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2710.11.90.00.19	Diğerleri (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2710.19.29.00.00	Diğerleri (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.11	Hekzan	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.12	Heptan	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.13	Pentan	Kilogram	1,4845
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	Kilogram	1,4845
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	Kilogram	1,4845
2909.19.00.00.13	Metil tersiyer bütıl eter (MTBE)	Kilogram	1,4845
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	Kilogram	1,4845
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		
3814.00.90.00.00	Diğerleri	Kilogram	0,0653
	(Esası bütıl asetat olanlar hariç)		
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	Kilogram	0,0653
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemlle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.11	Benzinli motor yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.12	Deniz diesel motor yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		

2710.19.81.00.13	Kompresör yağlama yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.14	Türbin yağlama yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.19	Diğer yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.11	Beyaz yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.12	Sıvı parafin (Pirinç yağı)	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.11	Kızak yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.12	Soğutma yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.13	Otomatik şanzuman yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.14	Diğer şanzuman yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.15	Diferansiyel yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.19	Diğerleri	Kilogram	0,3500
	(Yalnız baz yağlar)		
2710.19.25.00.00	Diğerleri	Litre	0,7605

(*) G.T.İ.P NO: Türk gümrük tarife cetvelindeki gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarıdır.

NOT : (B) cetvelindeki malların 4760 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde vergi tutarı 0,0500 YTL olarak uygulanır.

NOT: (B) cetvelinde 2710.19.99.00.19 G.T.İ.P. numarası ile yer alan baz yağı; 4760 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (1), (2) numaralı fıkraları uyarınca teslim edilecek veya 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olan ve yine aynı cetvelde yer alan Yağlama Yağları'nın imalinde kullanılmak üzere teslim edilmesi halinde, özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 YTL/Kg olarak uygulanır.

G.T.İ.P.NO

Vergi
Oranı %

II SAYILI LİSTE

Mal İsmi

8701.20	Yarı römorkler için çekiciler	4
87.02	10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtlar	
	Otobüs	1
	Midibüs	4
	Minibüs	9
87.03	(5398 sayılı Kanunun 28'inci maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 21.7.2005) Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]	
	-Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)	
	İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm3'ün altında olanlar	10
	İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm3'ün altında olanlar	10
	-Diğerleri	
	Motor silindir hacmi 1600 cm3'ü geçmeyenler,	37
	Motor silindir hacmi 1600 cm3'ü geçen fakat 2000 cm3'ü geçmeyenler	60
	Motor Silindir hacmi 2000 cm3'ü geçenler,	84
8703.10.11.00.00	Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar	6.7
8703.10.18.00.00	Diğerleri	6.7
	(Golf arabaları vb. taşıtlar)	
87.04	(5398 sayılı Kanunun 28'inci maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 21.7.2005) Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar) Azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olanlar (kapalı kasalı olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm3'ü geçmeyenler hariç);	
	Motor silindir hacmi 3000 cm3'ü geçmeyenler	10
	Motor silindir hacmi 3000 cm3'ü geçip 4000 cm3'ü geçmeyenler	52
	Motor silindir hacmi 4000 cm3'ü geçenler	75
	- Kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar	10

	- Diğerleri	4
87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (tamir araçları, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini saçan arabalar, atölye arabaları, radyoloji cihazları ile donatılmış arabalar gibi) [(Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar)(İtfaiye taşıtları hariç)]	4
87.09	Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları	4
87.11	Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç)	8
88.02	Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları [(Yalnız helikopterler ve uçaklar) (Askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç)]	0.5
8901.10.10.00.11	18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olanlar)	6.7
8901.10.90.00.11	Yolcu ve gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar)	6.7
89.03	Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar (Şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kg.ı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç)	8
NOT :	Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.	

III SAYILI LİSTE
(A) CETVELİ
Mal İsmi

G.T.İ.P. NO

2202.10.00.00.13 **Kolalı gazozlar**

25

-

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	1 Litredeki Her Bir alkol Derecesi İçin Maktu Vergi Tutarı (YTL)
-------------	----------	-----------------	--

2203.00 **Biralar**

63.3

0,2380

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Maktu Vergi Tutarı (YTL/Lt)
-------------	----------	-----------------	-----------------------------

22.04 **Taze üzüm şarabı (Kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm sırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç)**

63.3

3,2800

	(Köpüklü şaraplar ve diğer üzüm sıraları hariç)		
2204.10	Köpüklü şaraplar	275.6	11,2120
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (Bitkiler veya kokulu maddelerle lezzetlendirilmiş) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	275.6	15,6040
2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibariyle % 18 veya daha az olanlar	275.6	12,1700
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (Elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı, gibi), tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerin karışımları ve fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları	275.6	3,2800
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	İçerdiği Alkolün 1 Litresi İçin Maktu Vergi Tutarı (YTL/Lt)
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	275.6	70,9260
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir edilmiş etil alkol ve diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir edilmiş etil alkol hariç)	275.6	70,9260
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir edilmemiş etil alkol; alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler (2208.90.91; 2208.90.99 Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir edilmemiş etil alkol hariç) (2208.20, 2208.50, 2208.60, 2208.70 ve 2208.90 hariç)	275.6	70,9260
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cıbresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	275.6	51,3660
2208.50	Cin ve ardıc rakısı (Geneva)	275.6	41,4230
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	275.6	41,4230
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	70,9260
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	70,9260
2208.70	Likörler	275.6	56,9940
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	275.6	70,9260
2208.90.48.00.11	Rakı	275.6	35,8480
2208.90.71.00.11	Rakı	275.6	35,8480

**III SAYILI LİSTE
(B) CETVELİ**

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Maktu Vergi Tutarı
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	58	0,0600 YTL/Gram
2402.20	Tütün içeren sigaralar	58	0,0600 YTL/Adet
2402.90.00.00.00	Diğerleri		
	Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış:		
	- Sigaralar	58	0,0600 YTL/Adet
	- Purolar, uçları açık purolar, sigarillolar	58	0,0600 YTL/Gram
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin)	58	0,0600 YTL/Gram
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	58	0,0600 YTL/Gram

IV SAYILI LİSTE

Vergi

G.T.İ.P.NO	Mal İsmi	Oran (%)
1604.30	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler	20
3303.00.10.00.00	Parfümler	20
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (İlaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	20
3305.20.00.00.00	Perma ve defrize müstahzarları	20
3305.30.00.00.00	Saç Spreyi	20
3305.90	(Saç Losyonları, boyaları, v.b) Diğerleri	20
33.07	Tıraş öncesi, tıraş sırasında veya tıraştan sonra kullanılan müstahzarlar, vücut deodorantları, banyo müstahzarları, tüy dökücüler ve tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen diğer parfümeri, kozmetik veya	20

	tuvalet müstahzarları, kapalı yerlerde kullanılan müstahzar deodorantlar (parfümlü veya dezenfekte edici vasfı olsun olmasın)	
43	Postlar, kürkler ve taklit kürkler; bunların mamülleri (Bu fasılda yer alan koyun, kuzu, keçi ve oğlakların postları, kürkleri ve taklit kürkleri ile bunlardan mamul giyim eşyası, aksesuarları ve diğer eşya hariç)	20
49.01	Kitaplar, broşürler, risaleler ve benzeri matbuat (ayrı ayrı sayfalar halinde olsun olmasın) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	20
49.02	Gazeteler ve periyodik yayınlar (resimli olsun olmasın veya reklam içersin içermesin) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	20
7013.10.00.10.00	(Cam seramiğinden sofr ve mutfak eşyası) Sofra ve mutfak işleri için olanlar	20
7013.21.11.00.00	(Kurşun kristalden el imali bardak) Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
7013.21.19.00.00	(Kurşun kristalden el imali bardak) Diğerleri	20
7013.21.91.00.00	(Kurşun kristalden makine imali bardak) Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
7013.21.99.00.00	(Kurşun kristalden makine imali bardak) Diğerleri	20
7013.31.10.00.00	(Kurşun kristalden sofr ve mutfak eşyası) El imali olanlar (Bardak hariç)	20
7013.31.90.00.00	(Kurşun kristalden sofr ve mutfak eşyası) Makine imali olanlar (Bardak hariç)	20
7013.91.10.00.00	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane eşyası) El imali olanlar	20
7013.91.90.00.00	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane eşyası) Makine imali olanlar	20
71.01	Tabii inci veya kültür incileri (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tabii inci veya kültür incileri (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış) (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın)(fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış	20

	veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	
	<i>(Sanayide kullanılmayan sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar)</i>	
7104.90.00.00.19	Diğerleri	20
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.16	Tabii inci veya kültür incilerinden, kıymetli ya da yarı kıymetli taşlardan eşya (tabii, sentetik veya terkip yoluyla elde edilmiş)	20
8214.20.00.00.00	Manikür ve pedikür takım ve aletleri (tırnak törpüleri dahil)	20
	<i>(Kaşık, çatal vb. takım halinde)</i>	
8215.10.20.00.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	20
	<i>(Tek kaşık, çatal vb.)</i>	
8215.91.00.90.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	20
84.15	Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus tertibatı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanamadığı cihazlar dahil) (Yalnız 8415.10.10.00.00; 8415.81.90.00.19; 8415.82.80.00.19; 8415.83.90.00.19) [(Tek bir gövde halinde (Self-contained);bir soğutucu ünite ve soğutma-ısıtma çevirimini tersine değiştiren bir valf içerenler (ters çevirimli ısı pompaları) (sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayanlar); (Bir soğutucu ünite içeren sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayan pencere ve duvar tipi olmayan motorlu taşıtlarda şahıslar için kullanılmayan klima cihazı)]	6.7
84.18	Buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları (84.15 pozisyonundaki klima cihazları hariç) (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar; ısı pompaları hariç)	6.7
8419.11.00.00.00	Gazla çalışan anında su ısıtıcılar	6.7
	<i>(Katı yakıtlı)</i>	
8419.19.00.00.11	Termosifonlar (depolu su ısıtıcıları)	6.7
	<i>(Termosifonlar ve güneş enerjili su ısıtıcıları dışındaki elektrikli olmayan anında veya depolu su ısıtıcıları)</i>	
8419.19.00.00.19	Diğerleri	6.7
	<i>(Çamaşır kurutma makinaları)</i>	
8421.12.00.00.11	Bir defada kurutacağı çamaşırın kuru ağırlığı 6 kg'ı geçmeyecek kapasitede olanlar	6.7
	<i>(Bulaşık yıkama makinaları)</i>	
8422.11.00.00.00	Evlerde kullanılanlar	6.7
	<i>(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçmeyen tam otomatik Çamaşır yıkama makinası)</i>	

8450.11.11.00.00	Çamaşırı önden yüklemeli olanlar (<i>Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası</i>)	6.7
8450.11.19.00.00	Çamaşırı üstten yüklemeli olanlar (<i>Tam otomatik çamaşır yıkama makinası</i>)	6.7
8450.11.90.00.00	Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg'ı geçen fakat 10 kg'ı geçmeyenler (<i>Çamaşır yıkama makinası</i>)	6.7
8450.12.00.00.00	Diğer çamaşır makinaları (Santrifüjlü kurutma tertibatlı olanlar) (<i>Kuru çamaşır kapasitesi 10 kg.ı geçmeyen, santrifüjlü kurutma tertibatı olmayan çamaşır yıkama makinası</i>)	6.7
8450.19.00.00.11	Elektrikli olanlar (<i>Elektrikli olmayan çamaşır makinası</i>)	6.7
8450.19.00.00.19	Diğerleri (<i>Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçmeyen kurutma makinaları</i>)	6.7
8451.21.10.00.11	Evlerde kullanılanlar (<i>Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçen fakat 10 kg.ı geçmeyen kurutma makinaları</i>)	6.7
8451.21.90.00.11	Evlerde kullanılanlar (<i>Elektrik süpürgesi, yer cilalama makinaları, öğütme makinaları, mikser, blender vb.</i>)	6.7
85.09	Ev işlerinde kullanılmaya mahsus elektrik motorlu elektro-mekanik cihazlar (<i>Elektrikli</i>)	6.7
8510.10.00.00.00	Tıraş makinaları	6.7
85.16	Elektrikli anında veya depolu su ısıtıcılar ve daldırma tipi ısıtıcılar; herhangi bir mahallin veya toprak ve benzeri yerlerin ısıtılmasına mahsus elektrikli cihazlar; berber işleri için elektrotermik cihazlar (saç kurutucular, saç kıvrırma cihazları, saç kıvrırma maşalarını ısıtma cihazları gibi) ve el kurutma makinaları; elektrikli ütüler; ev işlerinde kullanılan diğer elektrotermik cihazlar; elektrikli ısıtıcı rezistanslar (85.45 pozisyonundakiler hariç) (Elektrikli ütüler hariç)	6.7
8517.11	Kordonsuz ahizeli telli telefon cihazları	20
85.18	Mikrofonlar ve bunların mesnetleri; hoparlörler (kabinlerine monte edilmiş olsun olmasın); başa takılan kulaklıklar, kulağa takılan kulaklıklar (bir mikrofonla kombine halde olsun olmasın), bir mikrofon ve bir veya daha fazla hoparlör içeren setler; elektrikli ses frekansı yükselteçleri , takım halindeki ses amplifikatörleri	20
85.19	Plak döndürücüler, pikaplar, kaset çalarlar ve kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus diğer cihazlar (ses kaydedici tertibatı bulunmayan)	6.7
85.20	Manyetik ses kaydetme cihazları ve diğer ses kaydeden cihazlar (kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus tertibatı olsun olmasın) (8520.32.91.00.00, 8520.32.99.00.00, 8520.39, 8520.90 hariç) (<i>Makara tipi, makara tipi olmayan, numerik ve kaset tipi olmayanlar hariç</i>)	6.7

85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın)	6.7
	<i>(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçmeyenler)</i>	
8523.11.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	<i>(Manyetik.Genişliği 4 mm.yi geçmeyenler)</i>	
8523.11.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	<i>(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)</i>	
8523.12.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	<i>(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)</i>	
8523.12.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.13	Genişliği 6,5 mm.yi geçen 13 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.14	Genişliği 6,5 mm.yi geçen 13 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.23	Genişliği 13 mm.yi geçen 20 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.24	Genişliği 13 mm.yi geçen 20 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.33	Genişliği 20 mm.yi geçen 26 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.34	Genişliği 20 mm.yi geçen 26 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	<i>(Manyetik)</i>	
8523.13.00.00.42	Genişliği 26 mm.yi geçen video bantları	6.7
	<i>(Manyetik olmayan)</i>	
8523.90.00.00.11	Lazer video diskler	6.7
	<i>(Otomatik bilgi işlem makinası dışında kullanılanlar)</i>	
8524.39.20.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)	6.7
	<i>(Dijital çok yönlü olmayan diskler)</i>	
8524.39.80.00.00	Diğerleri	6.7
	<i>(Diğer manyetik bantlar)</i>	
8524.51.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	<i>(Diğer manyetik bantlar)</i>	
8524.51.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	<i>(Eni 4 mm.yi geçen fakat 6,5 mm.yi geçmeyenler)</i>	
8524.52.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	<i>(Eni 4 mm.yi geçen fakat 6,5 mm.yi geçmeyenler)</i>	
8524.52.00.00.14	Diğer video bantları	6.7

8524.53.00.00.13	(Eni 6.5 mm.yi geçenler) Kasetli video bantları	6.7
8524.53.00.00.14	(Eni 6.5 mm.yi geçenler) Diğer video bantları	6.7
8525.10.50.00.18	Amatör telsiz telefon verici cihazlar	20
8525.20.91.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazları	20
8525.20.91.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil araç (cellular) telsiz telefon cihazları	20
8525.20.91.00.13	Alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) mobil telsiz telefon cihazları	20
8525.20.99.00.18	Alıcısı bulunan verici halk bandı (CB) ve 49 MHz alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) telsiz cihazları	20
8525.20.99.00.21	Alıcısı bulunan verici kablosuz mikrofon cihazları	20
8525.20.99.00.24	Alıcısı bulunan verici amatör telsiz telefon cihazları	20
8525.20.99.00.25	Alıcısı bulunan verici alçak güçlü ve oyuncak telsiz cihazları (gücü 100 miliwatt'dan az olanlar)	20
8525.20.99.00.26	Telsiz alarm cihazları	20
8525.30	Televizyon kameraları	20
8526.92	Uzaktan kumanda etmeye mahsus telsiz cihazları	20
8527.12.10.00.00	(Cep tipi radyo kaset çalarlar) Analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
8527.12.90.00.00	(Analog ve dijital okuma sistemli olmayan cep tipi radyo kaset çalarlar) Diğerleri	20
8527.13.10.00.00	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar) Lazer okuma sistemli olanlar	20
8527.13.91.00.00	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar) Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
8527.13.99.00.00	(Kaset tipi olmayan ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar) Diğerleri	20
8527.19.00.00.00	(Harici bir güç kaynağı olmaksızın çalışan radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar) Diğerleri	6.7
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	

8527.21.20.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	<i>(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)</i>	
8527.21.52.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	<i>(Kaset tipi olmayan) (Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)</i>	
8527.21.59.00.00	Diğerleri	20
	<i>(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)</i>	
8527.21.70.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	<i>(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)</i>	
8527.21.92.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	<i>(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)</i>	
8527.21.98.00.00	Diğerleri	20
	<i>(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde ses kayıt cihazı ile birlikte olmayan radyo yayınlarını alıcı cihazlar)</i>	
8527.29.00.00.00	Diğerleri	20
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.31.11.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.31.19.00.00	Diğerleri	6.7
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.31.91.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	6.7
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.31.93.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.31.98.00.00	Diğerleri	6.7
8527.32.10.00.00	Çalar saatli radyolar	6.7
	<i>(Saatli radyolar)</i>	
8527.32.90.00.00	Diğerleri	6.7
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.39.20.00.00	İçinde amplifikatör bulunmayanlar	6.7
	<i>(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)</i>	
8527.39.80.00.00	İçinde amplifikatör bulunanlar	6.7
8527.90.92.00.00	Şahıs aramada, uyarma veya çağırma sistemlerinde kullanılan cep alıcıları	20

8527.90.98.00.21	Amatör telsiz alıcı cihazları	20
8543.89.95.00.15	Infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazları (remote control)	20
85.28	Televizyon alıcıları (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses ya da görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın); video (görüntü) monitörler ve projektörler	6.7
9113.90.90.20.00	İnci, kıymetli taş; sentetik veya terkip yoluyla elde edilen taşlardan mamül olanlar	20
9302.00	Revolverler ve tabancalar (93.03 veya 93.04 pozisyonundakiler hariç) (93.03 tarife pozisyonundaki silahlar ve diğer cihazlar ile 93.04 tarife pozisyonundaki yaylı, havalı veya gazlı tüfek ve tabancalar, vuruş sopaları hariç)	20
93.03	Bir patlayıcının itiş gücü ile çalışan diğer ateşli silahlar ve benzeri cihazlar (spor için av tüfekleri ve tüfekler, ağızdan doldurulan ateşli silahlar, sadece işaret fişegi atmak üzere imal edilmiş tabanca ve diğer cihazlar, manevra fişegi atmak için tabanca ve revolverler, hayvan öldürmeye mahsus sürgülü silahlar, ok-atar tüfekler gibi)	20
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler	20
95.04	Eğlence merkezleri için oyun eşyası, tilt makinası, bilardo, kumarhane oyunları için özel masalar dahil salon veya masa oyunları ve otomatik bowling oyun ekipmanları	20
96.01	İşlenmiş fil dişi, kemik, bağa, boynuz, çatalı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden eşya (kalıplama suretiyle elde edilen eşya dahil)	20

NOT: Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/OTV4760?OpenFrameSet>

ÖZET

Özel tüketim vergileri, genel tüketim vergilerine ilave olarak uygulanmaktadır. Bu vergiler yayılı genel tüketim vergilerinin aksine, toplu muamele vergisi özelliği taşırlar.

Ortak Pazar içinde tamamen tarafsız rekabet koşulları yaratmak için ortak bir tüketim vergisi sistemine ihtiyaç vardır. Farklı vergi oranları ortak pazar içinde, çeşitli ürünlerin tüketimini farklı etkileyerek rekabet koşullarını bozabilir. Başka bir ifade ile, tek pazarda mallar tamamen özgür hareket edebilmelidir. Bu da, AB'nde KDV ve ÖTV oranlarının aynı seviyelere getirilmesine neden olmuştur. AB'nde ÖTV ile ilgili düzenlemeler tek pazarın tamamlandığı tarih olan 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren ortaya çıkmıştır. İşlenmiş tütün, alkollü içkiler ve mineral yağlar ÖTV'nin konusu olmuştur. Bu ürünler kamu sağlığını bozduğu, çevre kirliliğine neden olduğu ve enerji tasarrufunun sağlanması için seçilmiştir. 2004 yılı itibarıyla da elektrik, kömür ve doğal gaz da ÖTV kapsamına alınmıştır.

Türkiye açısından bakıldığında ise, Türkiye'de ÖTV 2002 yılında başlamıştır. Birçok ürünü kapsamına aldığından genel tüketim vergisi gibidir.

Bu tez çalışmasında, AB ve Türkiye'deki ÖTV incelenmekte ve ikisi arasında karşılaştırmalar yapılmaktadır. Tez üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, vergilendirme, tüketim vergileri ve ÖTV tanımlanmaktadır. İkinci bölümde AB'nde uygulanan ÖTV, üçüncü bölümde de, Türkiye'de uygulanan ÖTV incelenmekte ve hem AB'de hem de Türkiye'de uygulanan ÖTV karşılaştırmalı olarak kıyaslanmakta, Türkiye-AB müzakerelerinin 16ncı başlığı olan vergi uyumlaştırması konusunda Türkiye'nin uyumlu olup olmadığı sorusuna cevap aranmaktadır.

Sonuç bölümünde, yukarıdaki bölümlerde anlatılanlar kısaca özetlenmekte ve kıyaslanarak sonuca bağlanmaktadır.

Ilhaz, Ntilek, Excise Duties Harmonisation in the EU and Turkey, Master's Thesis, Advisor: Prof. Dr. Nurettin Bilici, 179 p.

ABSTRACT

Excise taxes are single-stage transaction Taxes and can be levied together with general sales taxes. Contrary, to general taxes, excise taxes are levied on certain groups of commodities.

In order to create completely impartial conditions of competition in the common market, a common system of taxes on consumption is needed. The different rates of taxes have a different influence on the consumption of various products in the common market and distort the conditions of competition. In other words, in the single market, goods must be able to move completely freely. This leads to alignment of VAT and excise taxes. Within the EU, a common system of excise taxes was introduced on 1 January 1993, when the single market came into being. It applies to three main categories of product as manufactured tobacco, alcoholic drinks and mineral oils. The choices of excisable products is partly dictated by public health, environmental and energy saving considerations. From 2004, besides those products, minimum rates have applied to natural gas, electricity and coal.

As far as Turkey is concerned, Turkish Excise Law was introduced in 2002. In Turkey, excise duties imposed on a large number of products.

In this thesis, titled as “Excise Duties Harmonisation in the EU and Turkey”, excise duties in the EU and in the Turkey is discussed in detail as possible. This thesis comprises of three chapters. In the first chapter, taxation, consumption taxes and excise duties are described in detail. In the second chapter, excise duties in the EU and finally in the third chapter, excise duties in Turkey are explained. In the conclusion, the issues discussed in the above chapters are shortly summarized and excise duties in the EU and in Turkey are discussed comparatively.